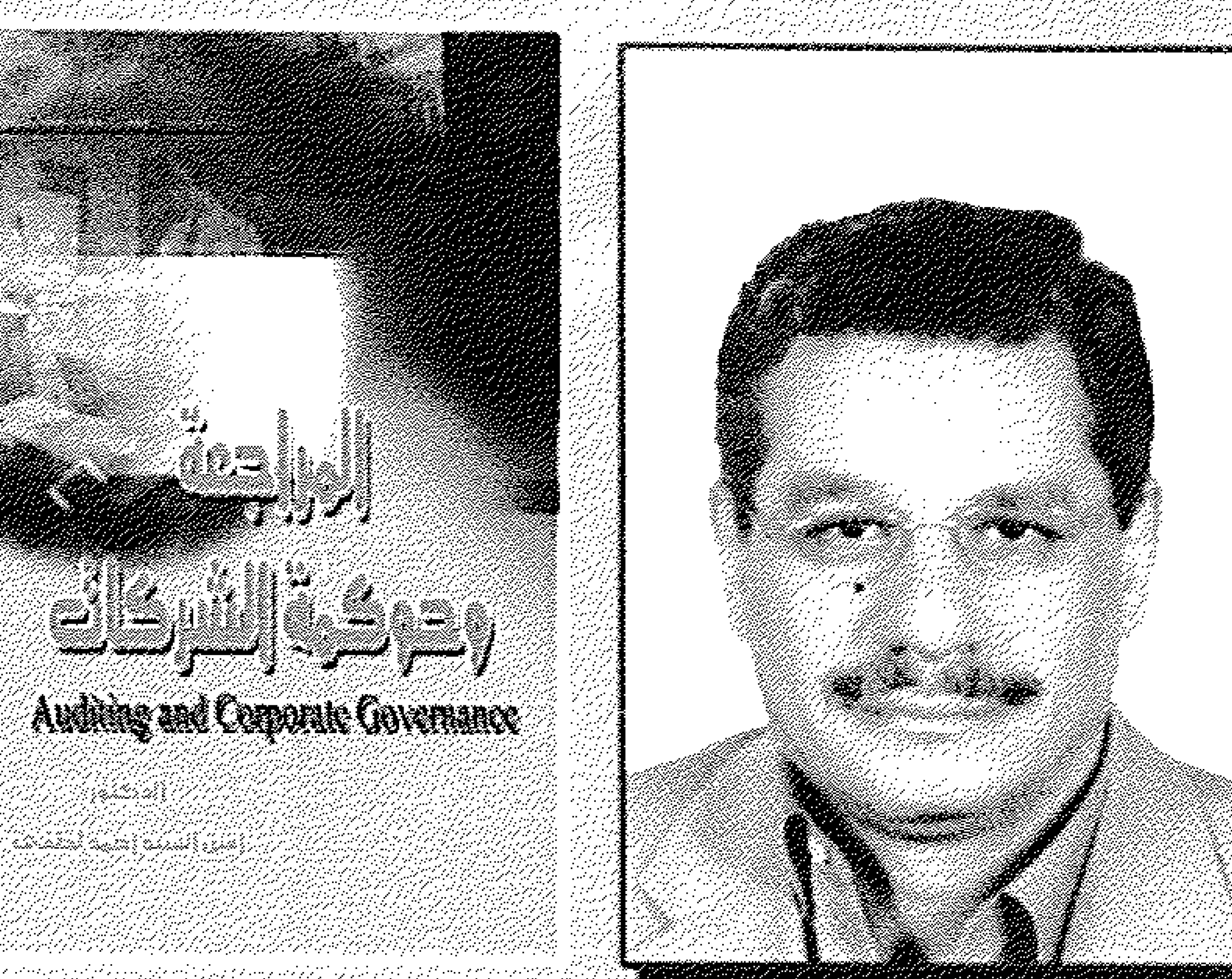


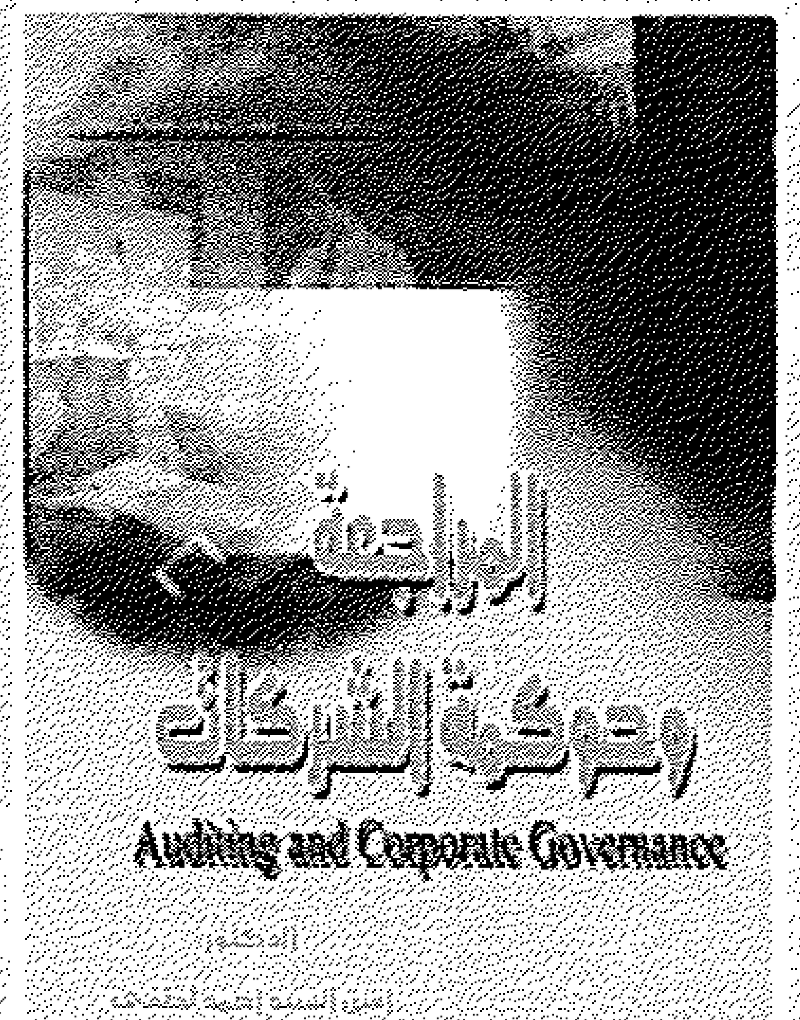
Accounting For Enterprises Dissolution and Liquidation

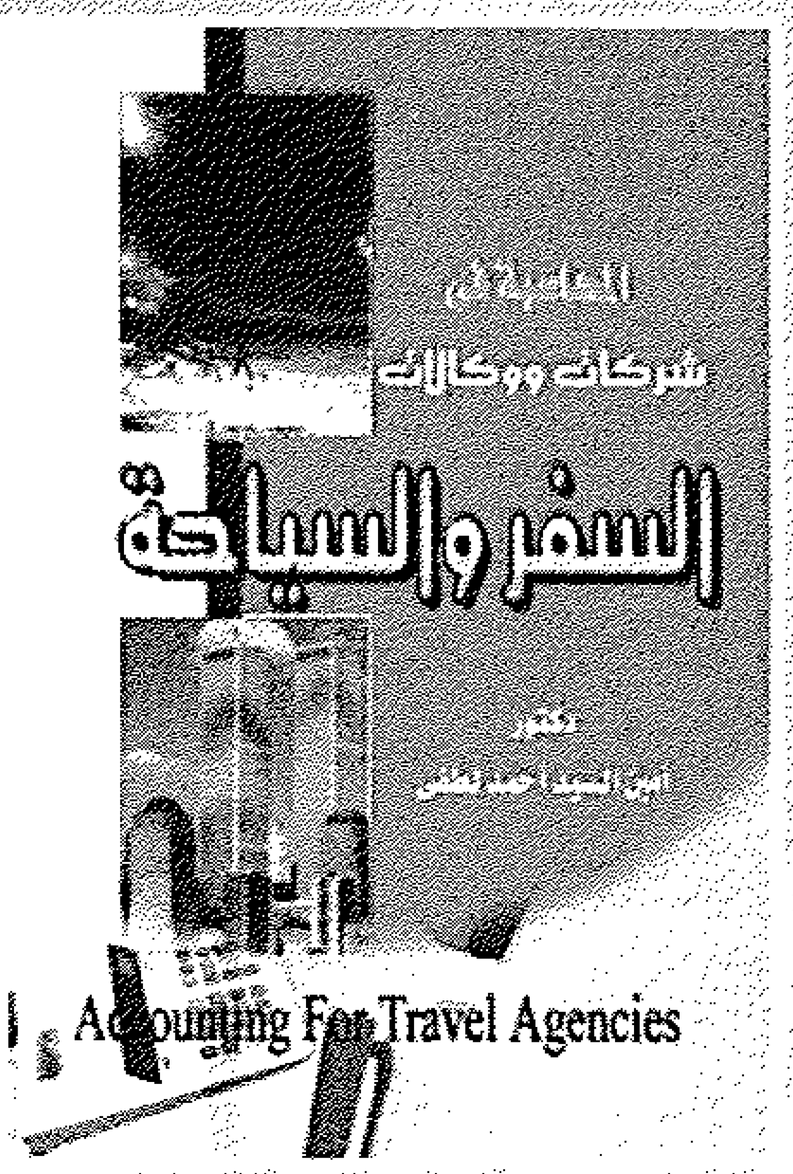
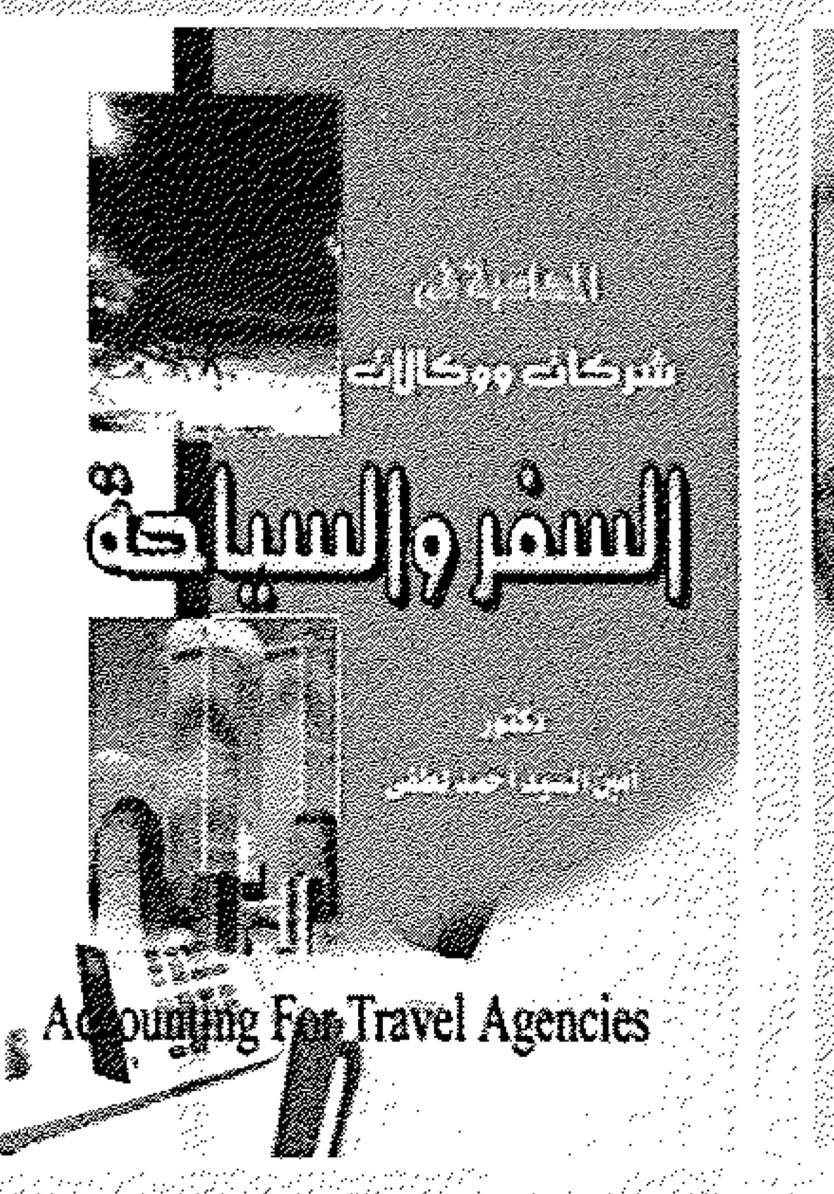
الأستاذ الدكتور

أمين السيد أحمد لطفى

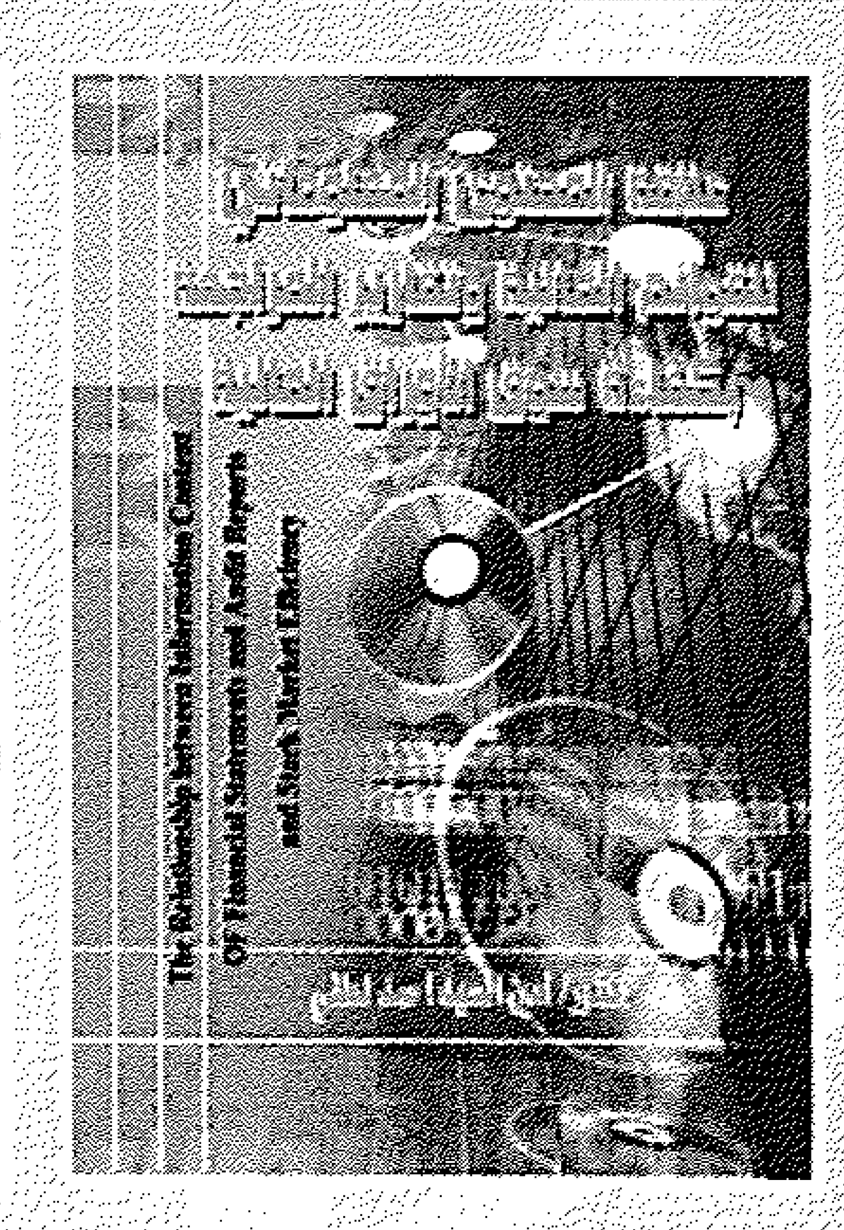
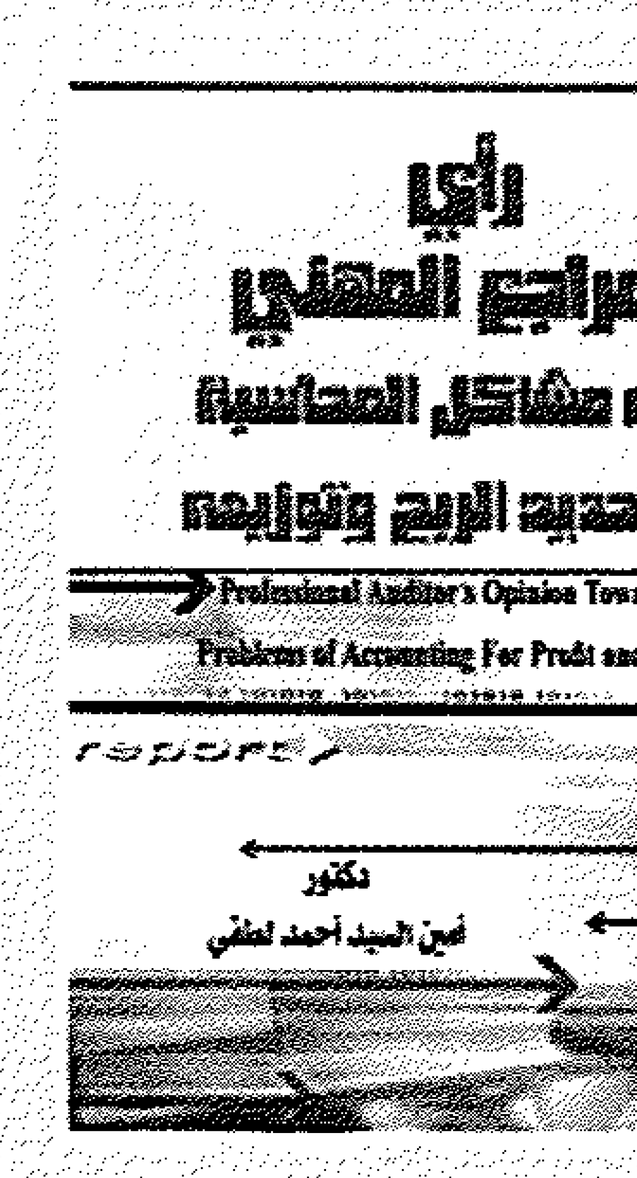
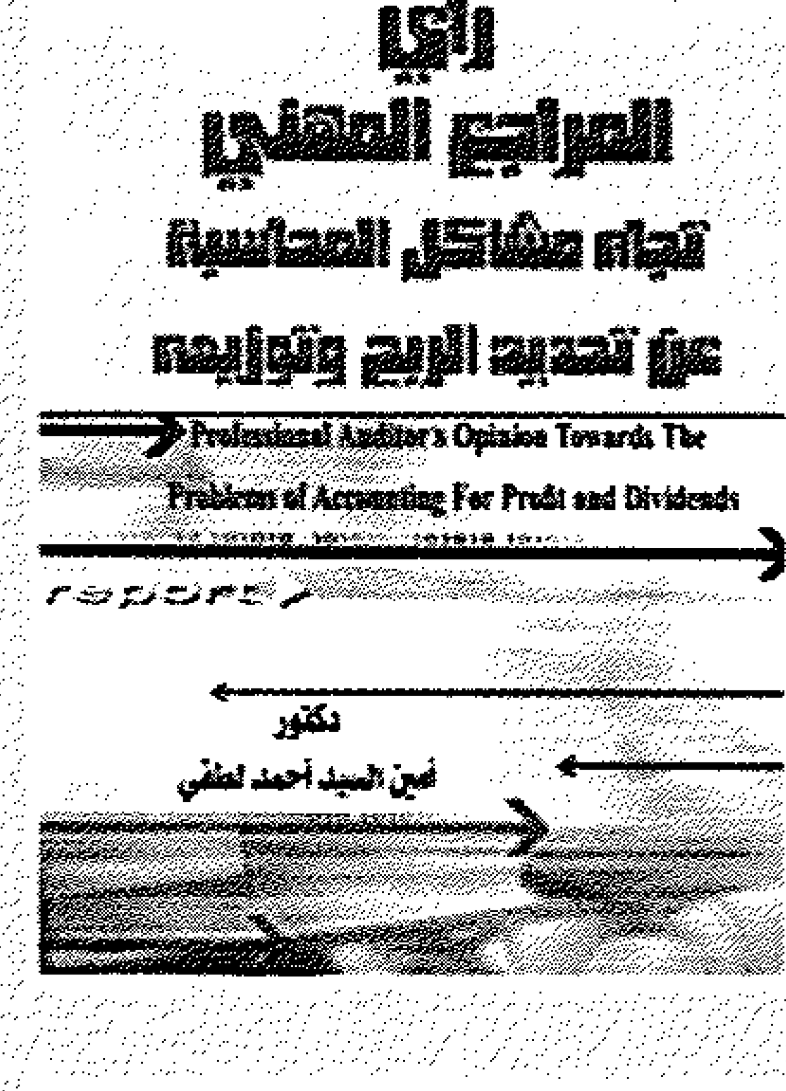
الأستاذ الدكتور أمين السيد أحمد لطفي

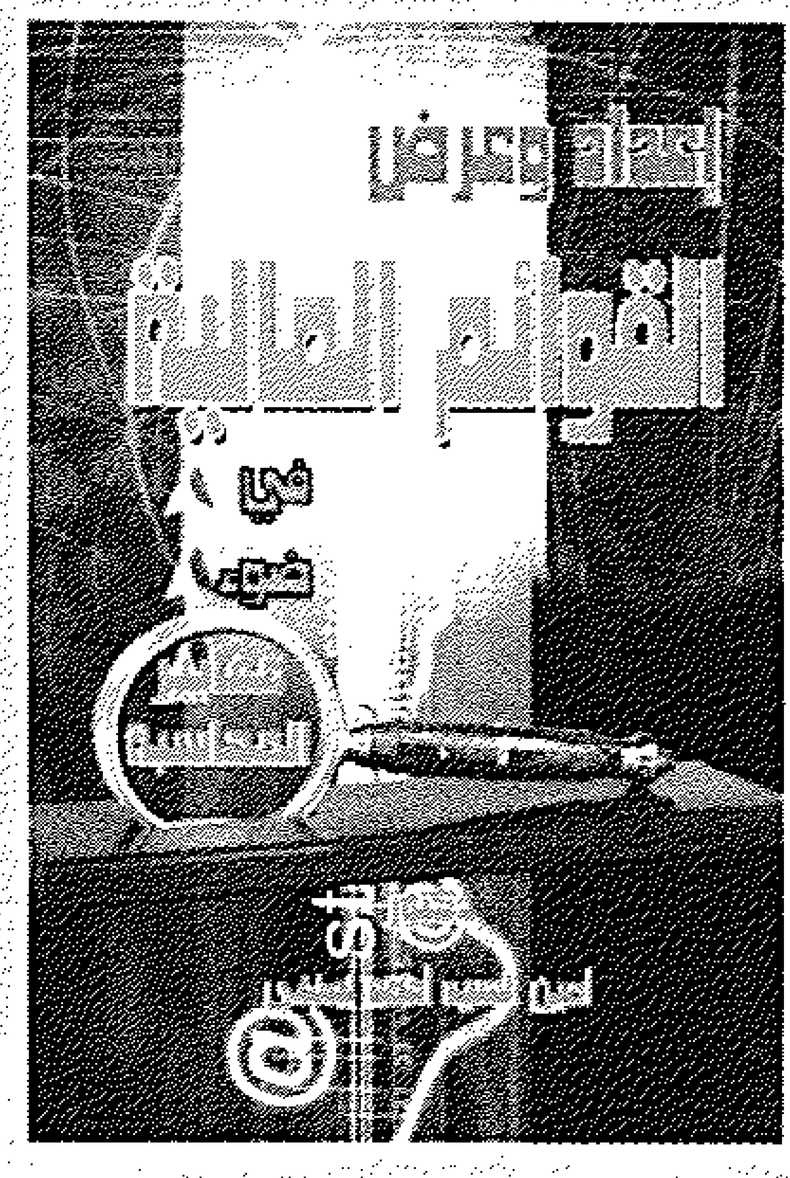




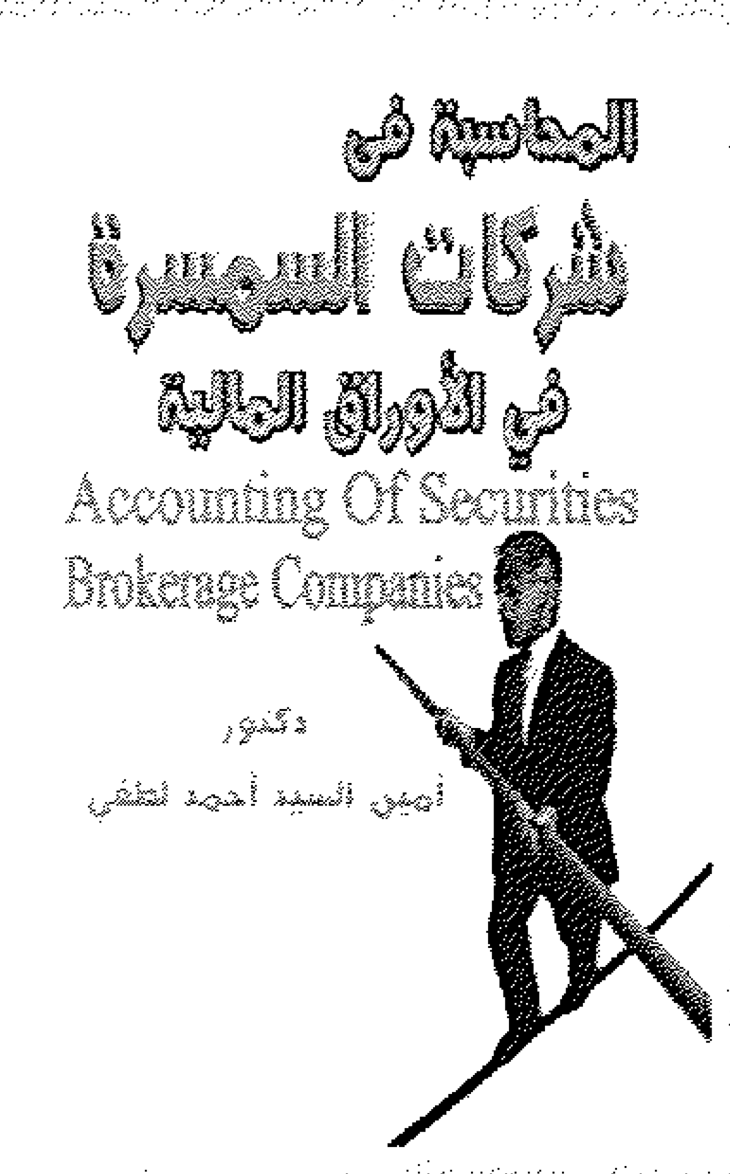
المحاسبة والمراجعة الدولية
International Accounting and Auditing
دكتور
أمين السيد أحمد لطفي

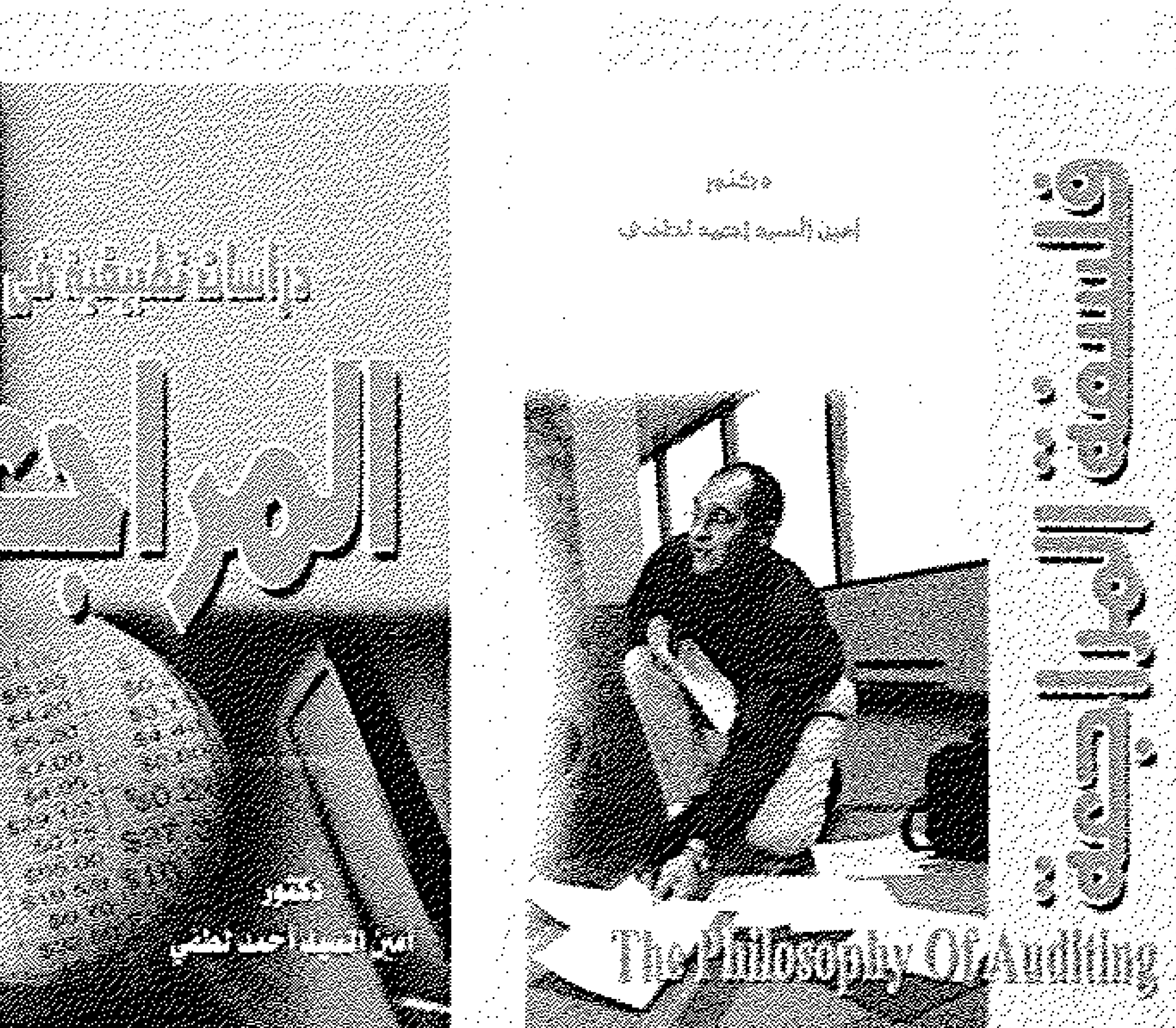




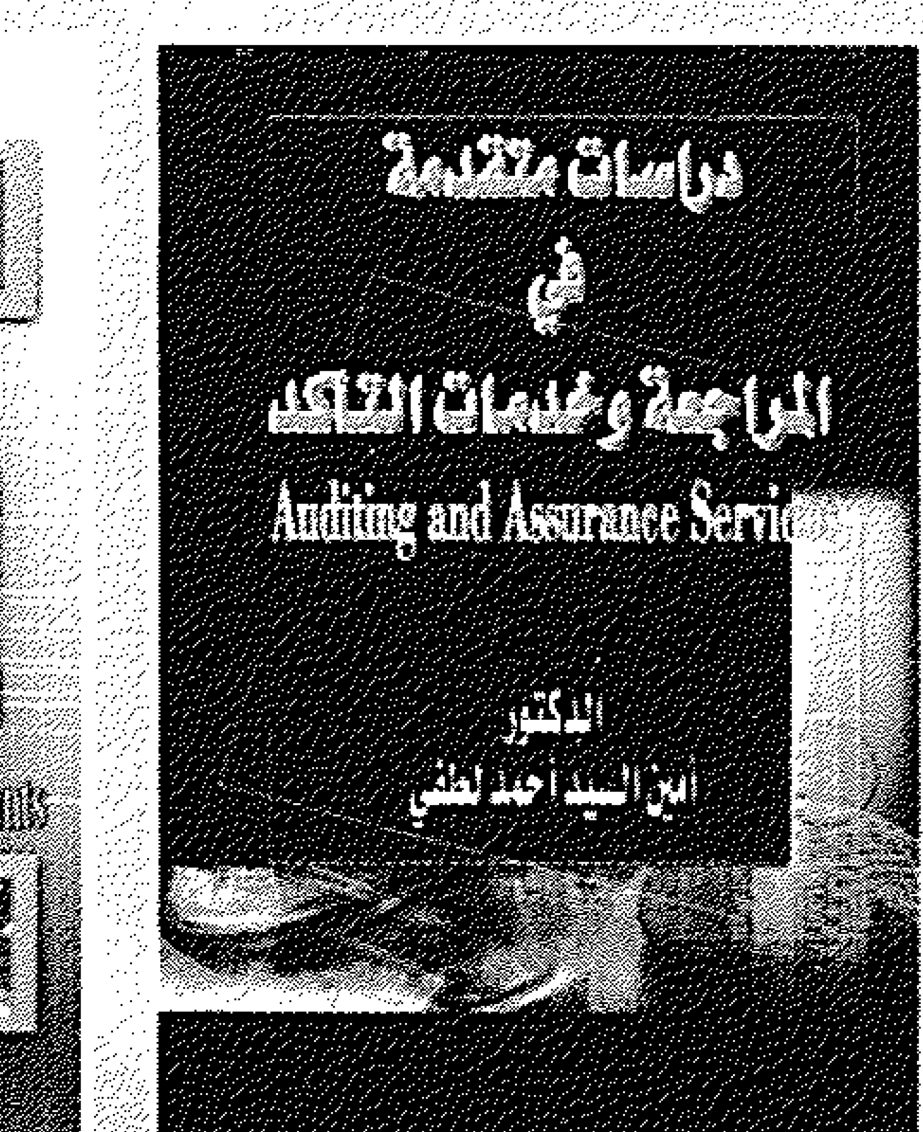
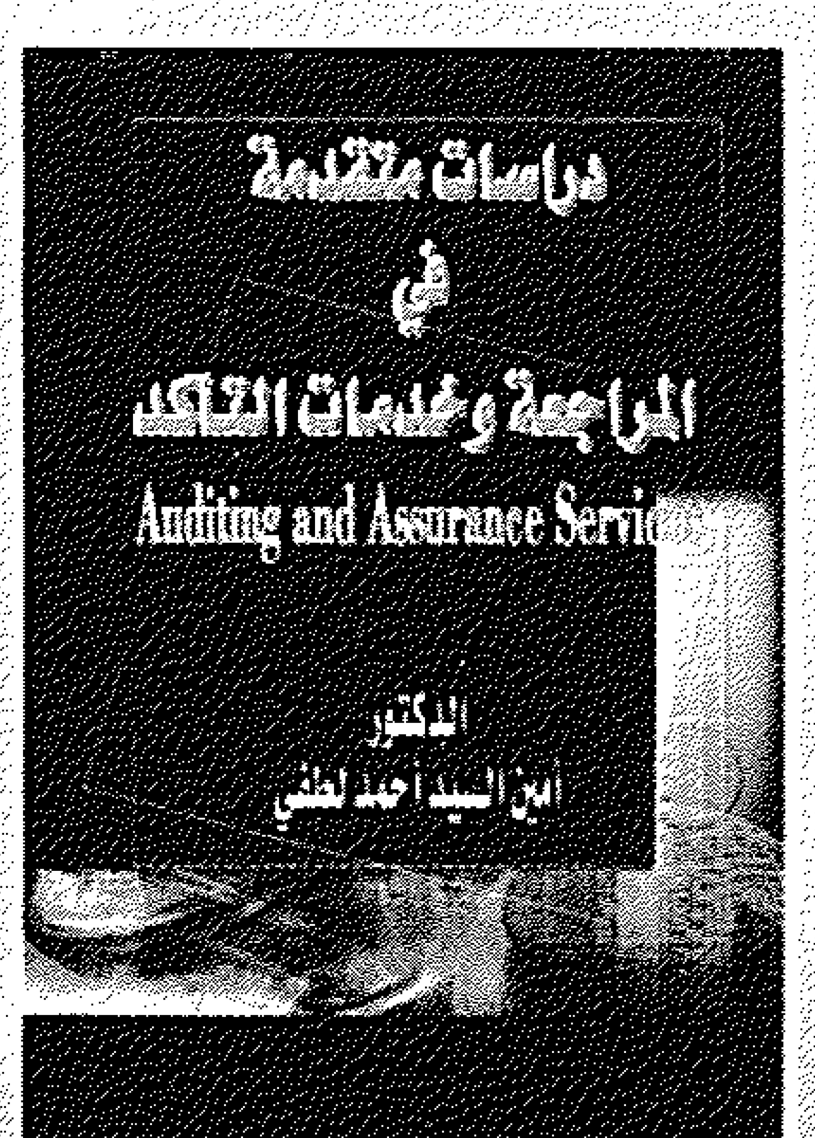


المراجعة
باستخدام العينة
دكتور
أمين السيد أحمد لطفي



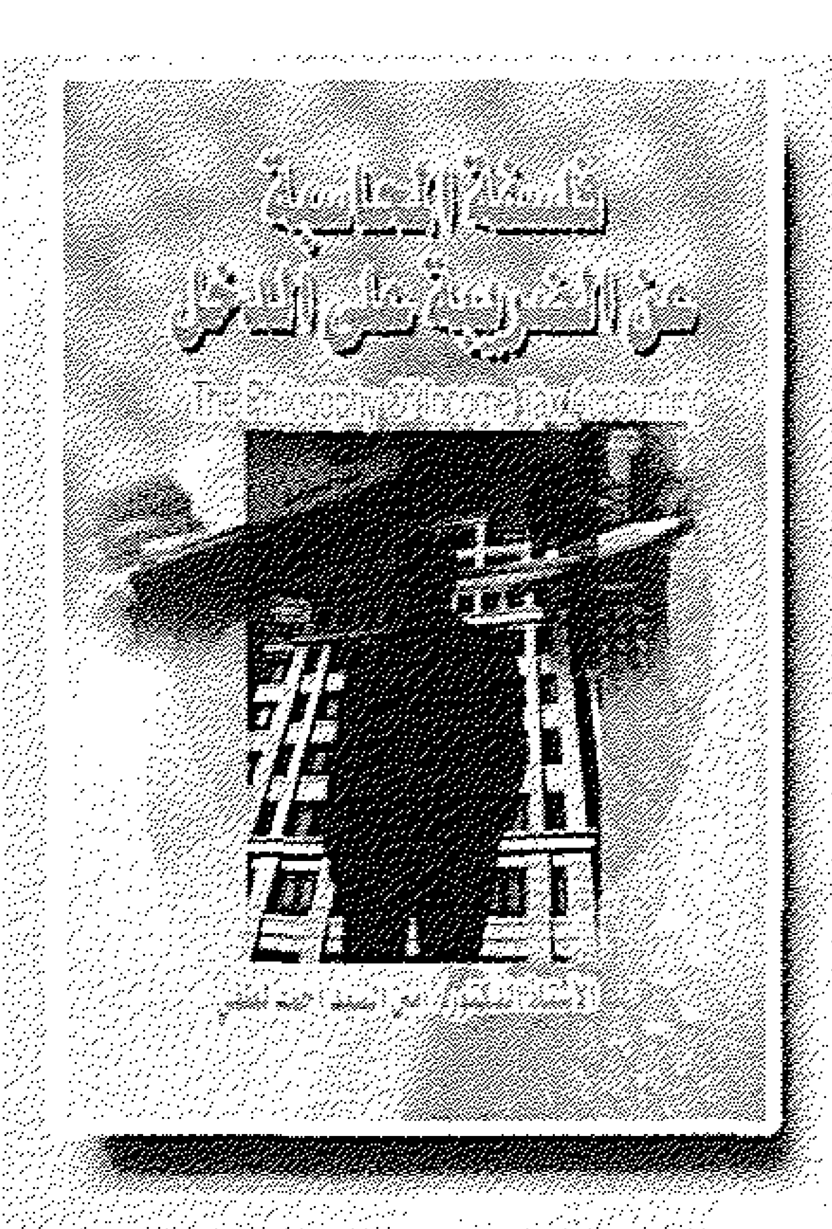


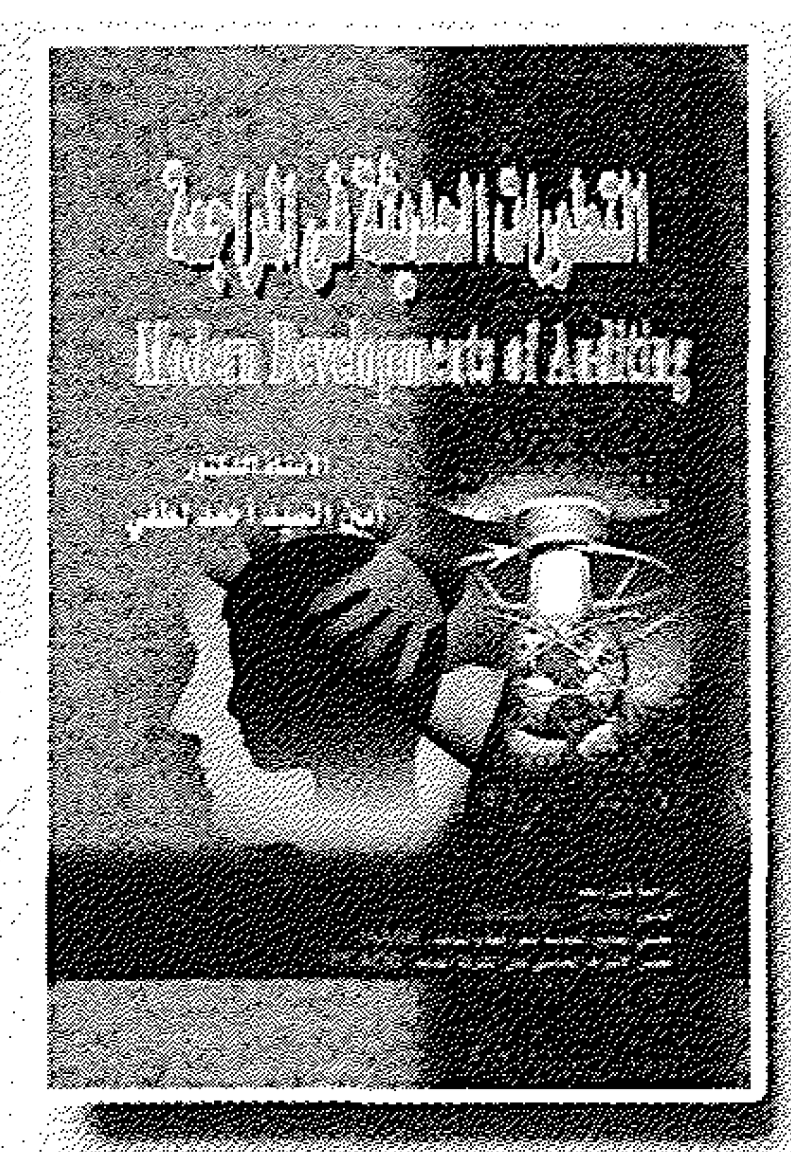


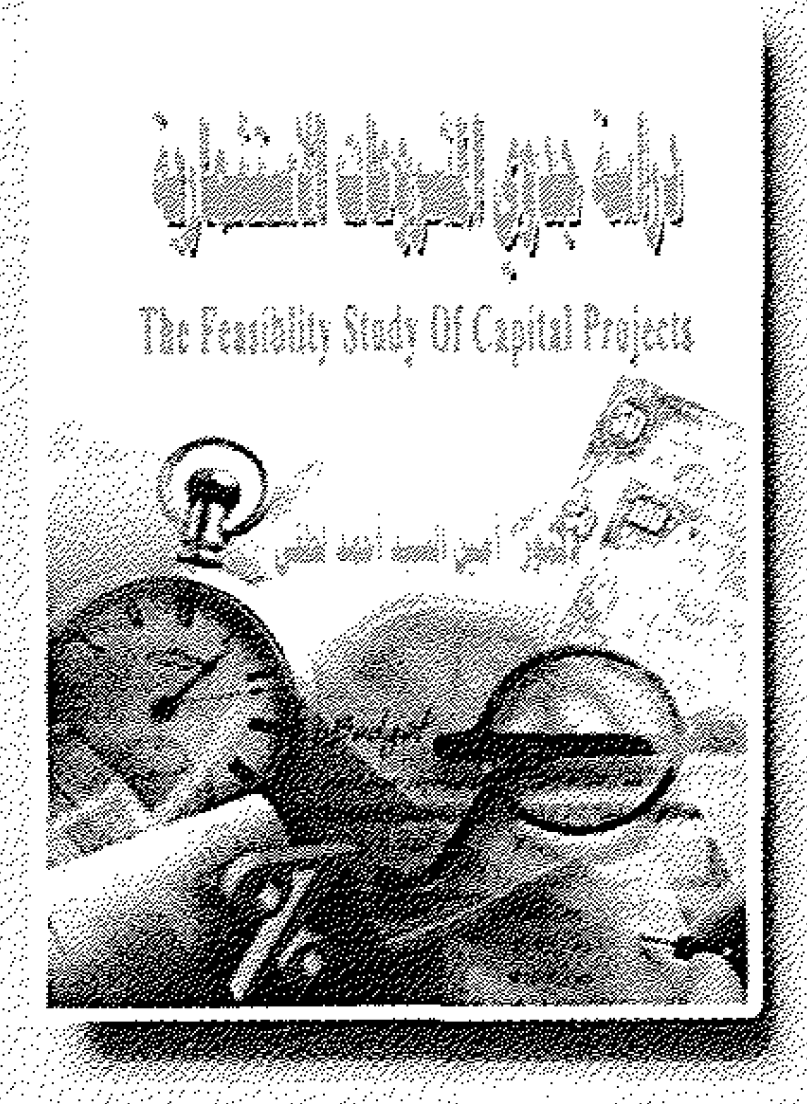



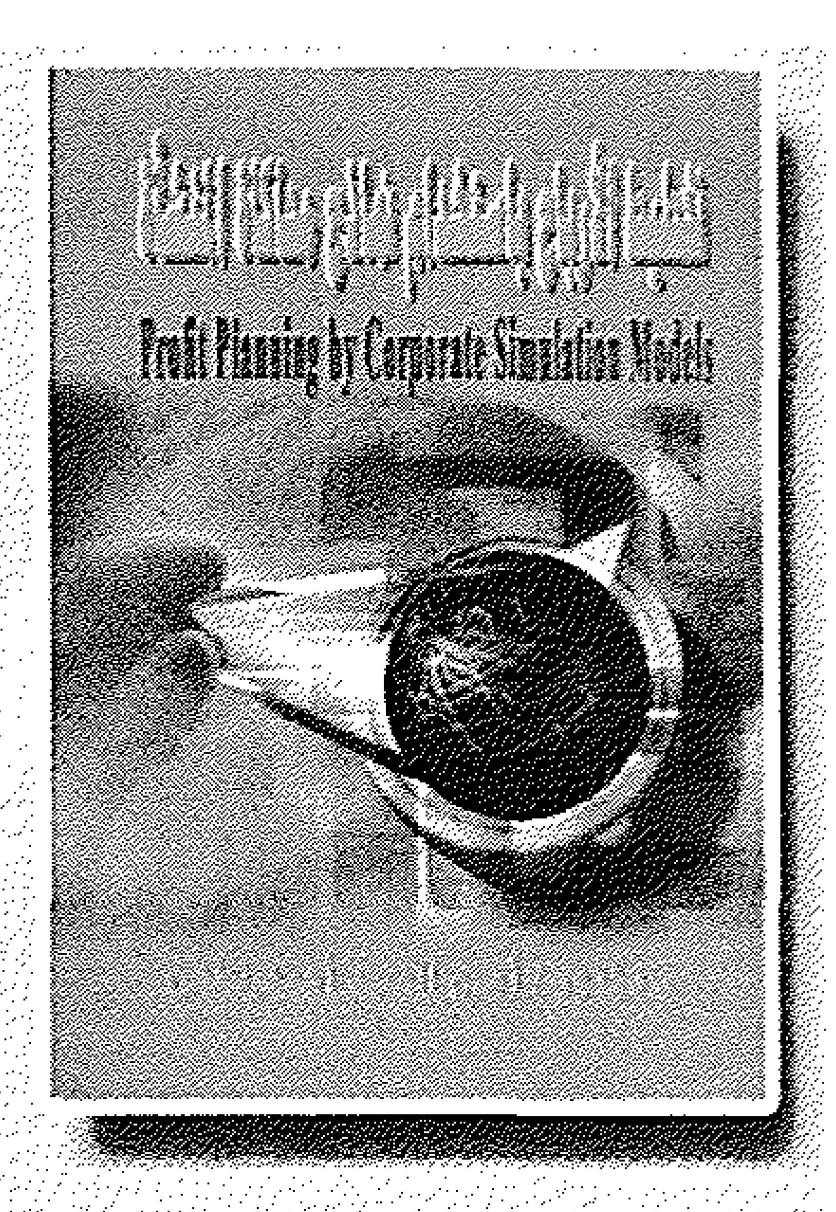


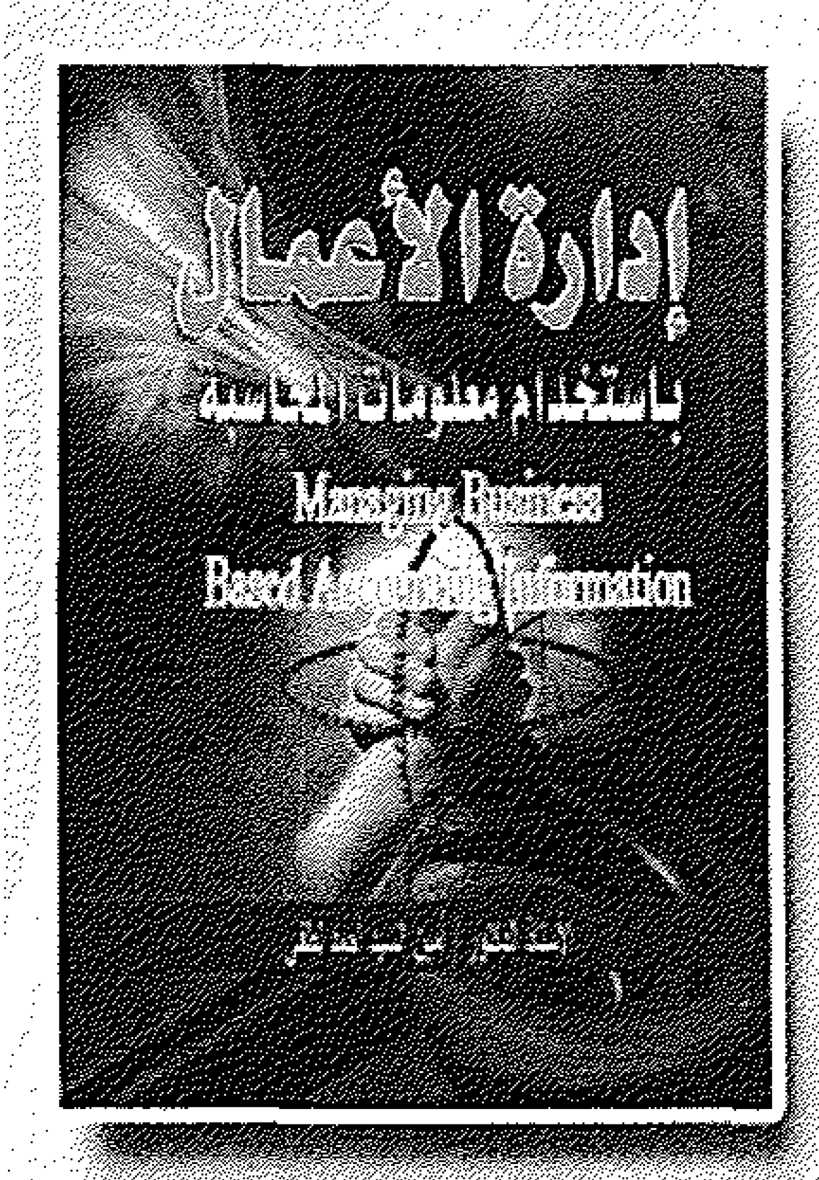
المحاسبة والتحليل المالي في الفنادق
الدكتور
أمين السيد أحمد لطفي

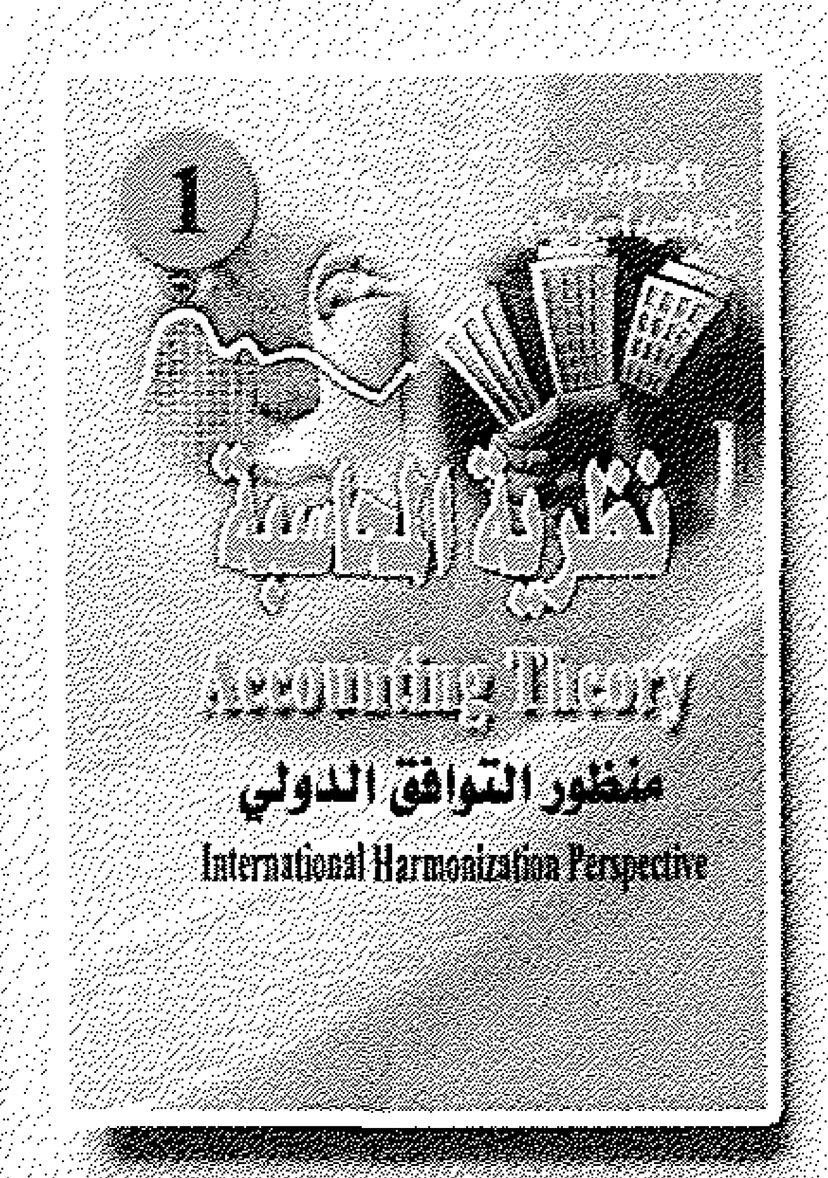


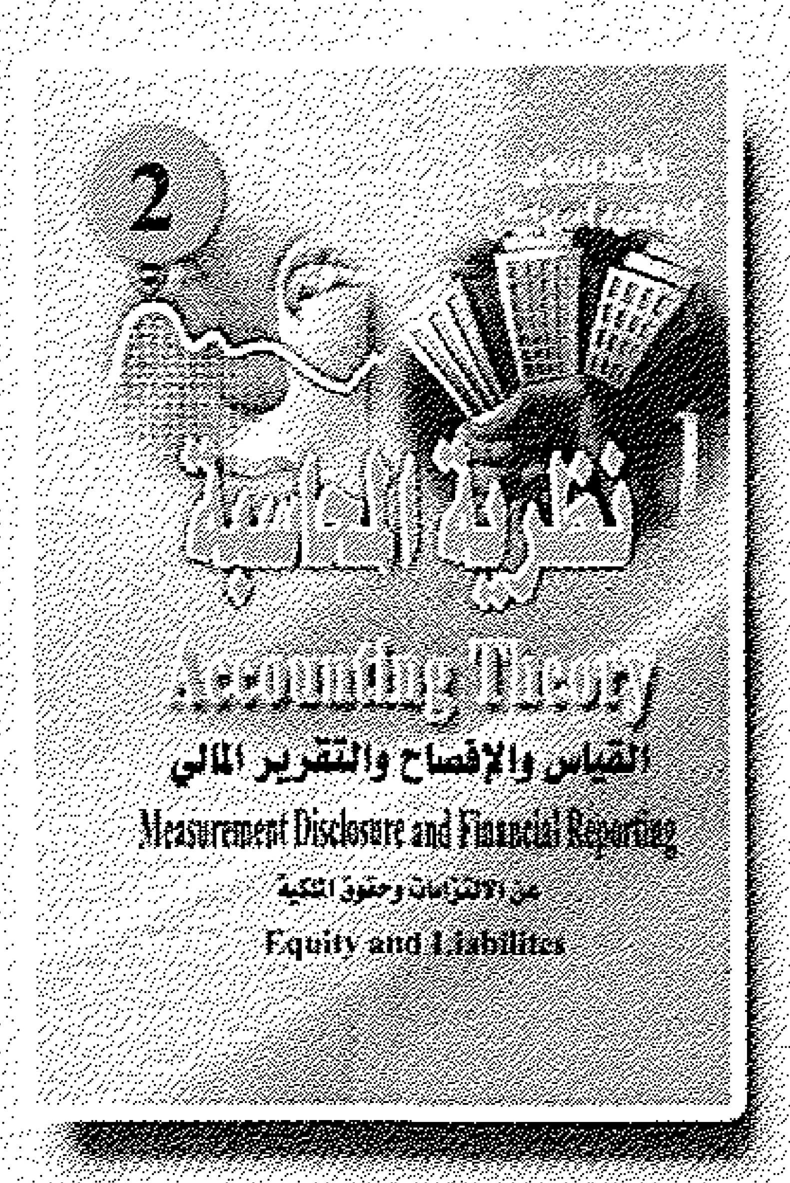

Modern Developments of Auditing
أمين السيد أحمد لطفي


دراسة جدوى المشروعات الاستثمارية
The Feasibility Study Of Capital Projects

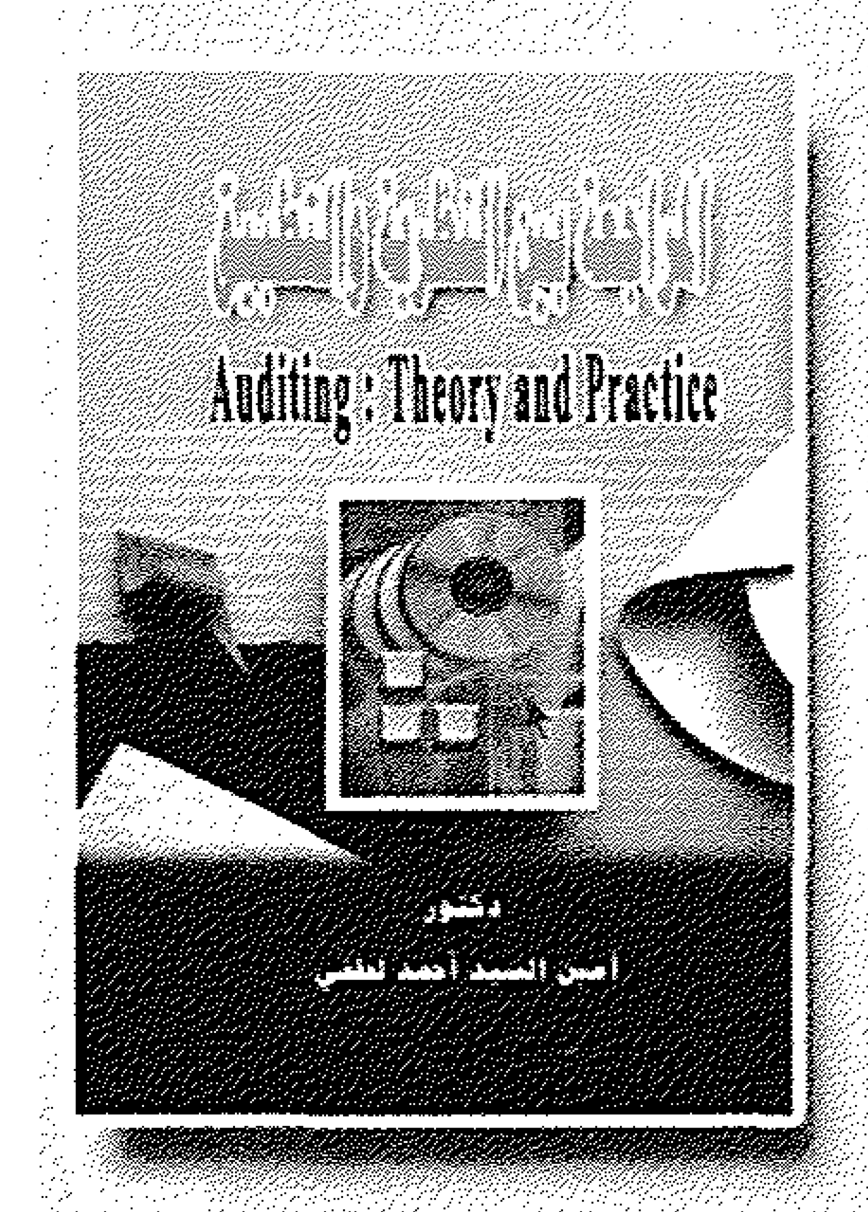

Profit Planning by Corporate Simulation Models

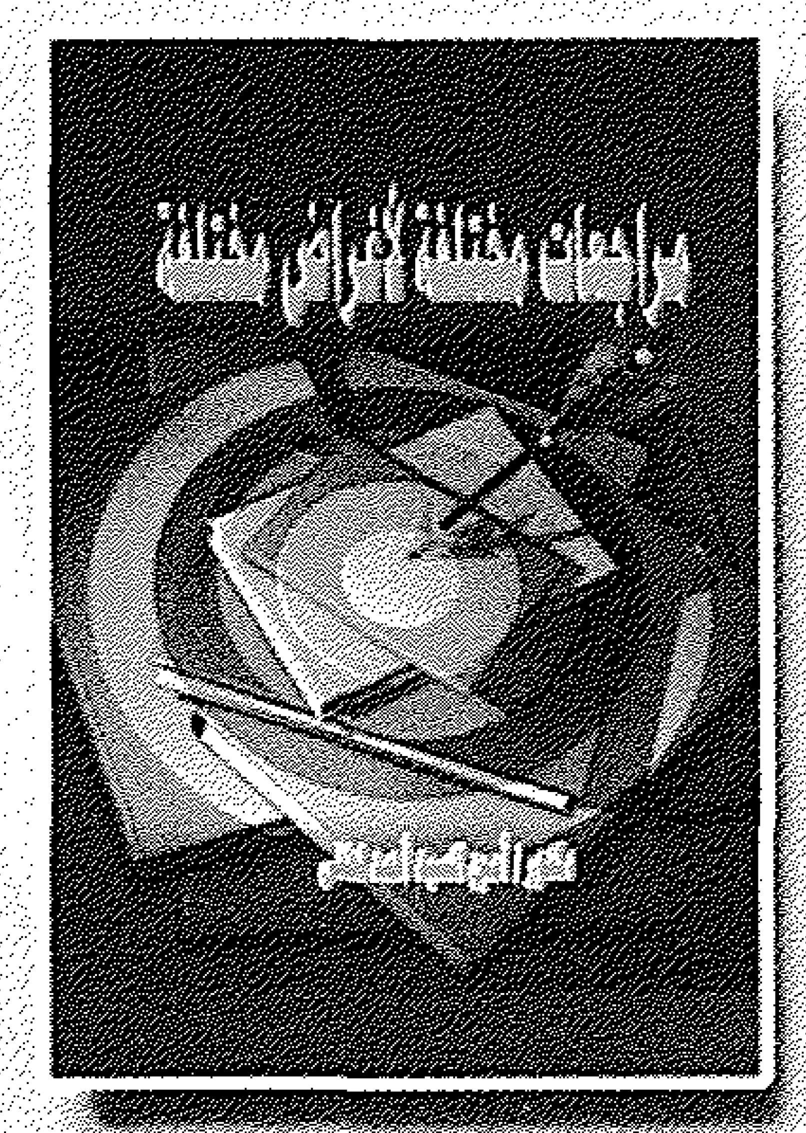

إدارة الأعمال
باستخدام معلومات المحاسبة
Managing Business

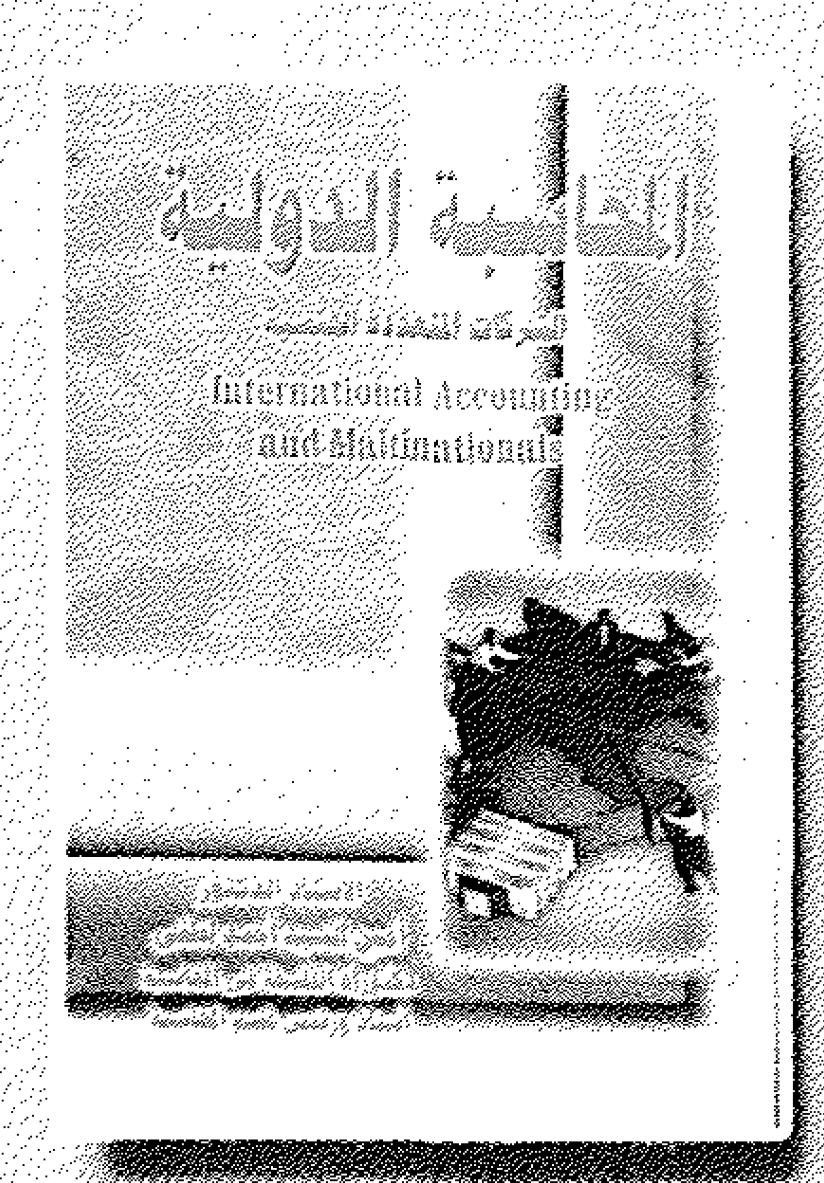

1
نظرية المحاسبة
Accounting Theory
منظور التوافق الدولي
International Harmonization Perspective


2
نظرية المحاسبة
Accounting Theory
القياس والإفصاح والتقرير المالي
Measurement Disclosure and Financial Reporting
عن الالتزامات وحقوق الملكية
Equity and Liabilites

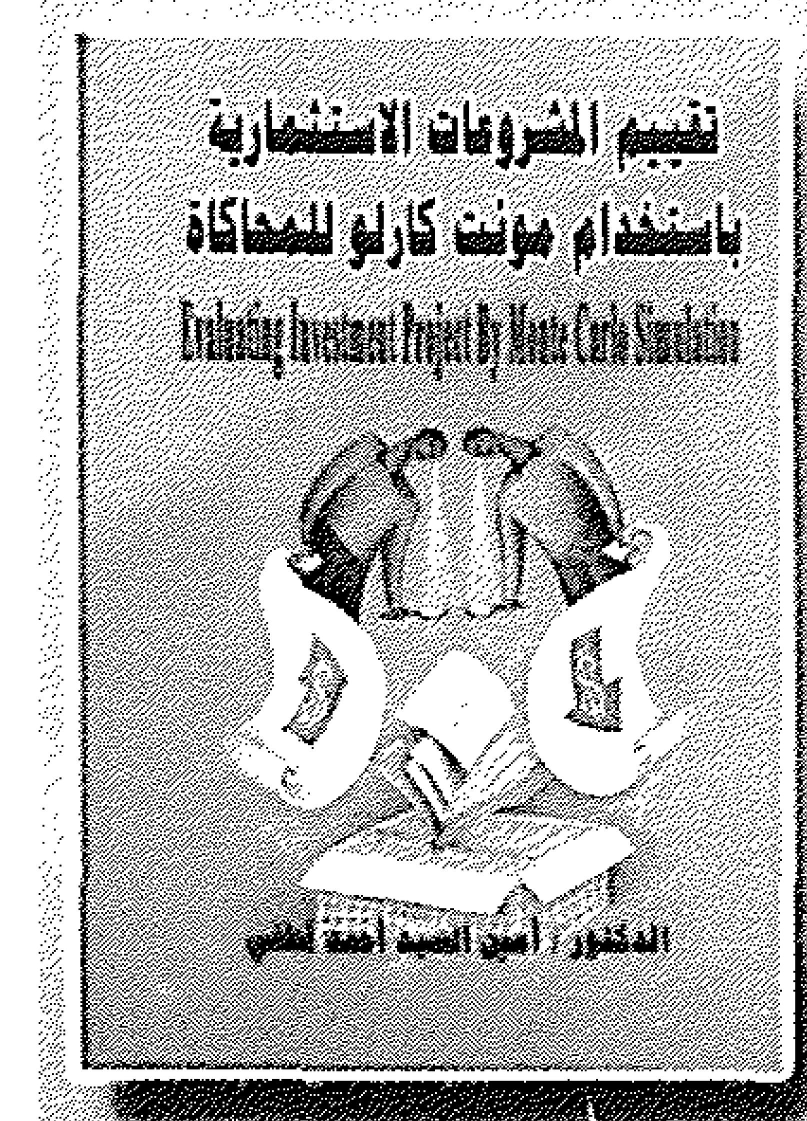

المراجعة الدولية
وعولمة أسواق رأس المال
International Auditing and
Globalization of Capital Markets

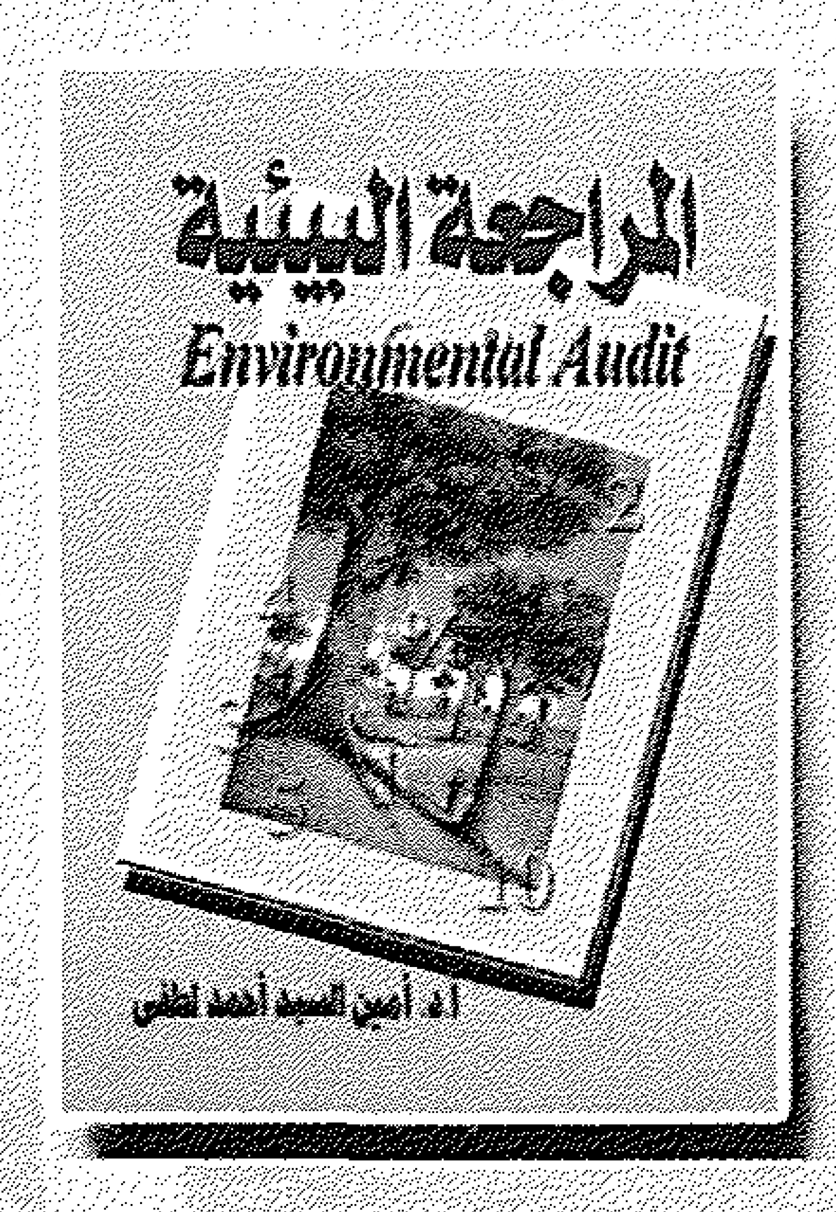

Auditing : Theory and Practice
دكتور
أمين السيد أحمد لطفي

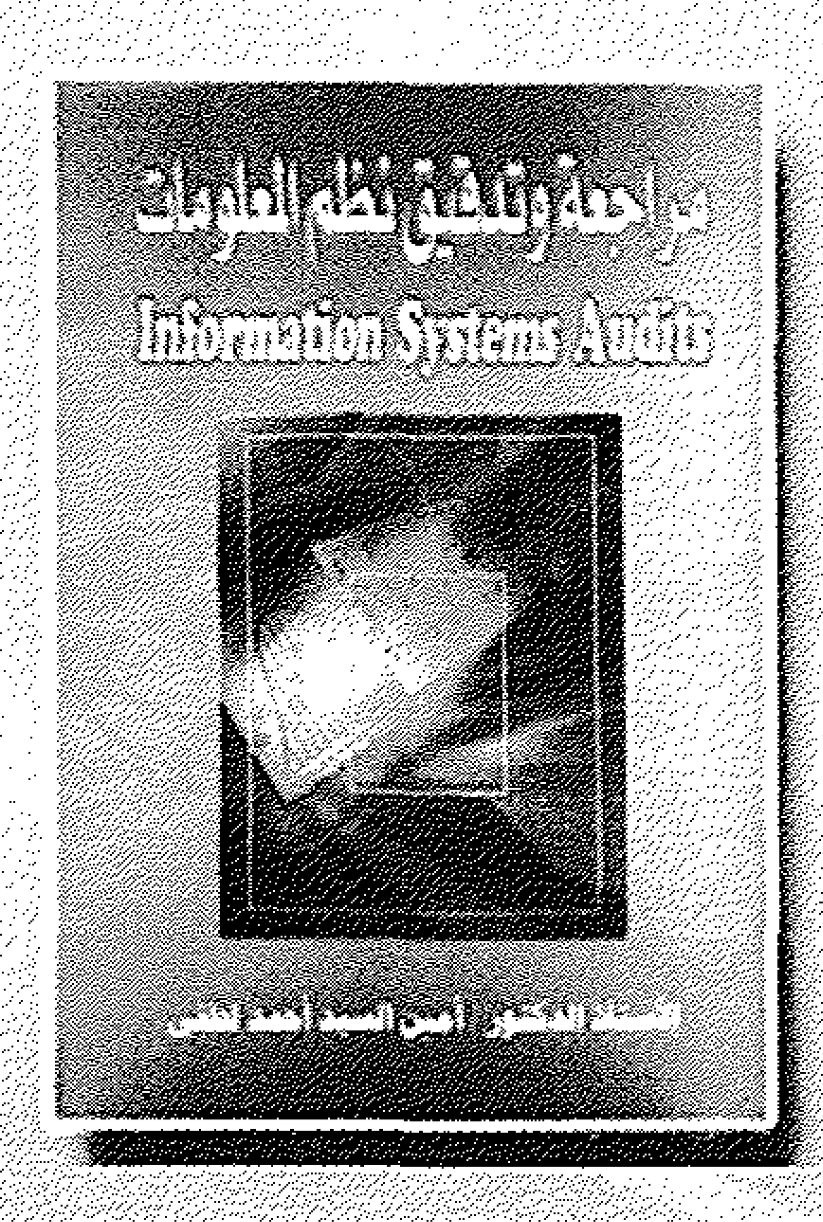

مراجعات مختلفة لأغراض مختلفة

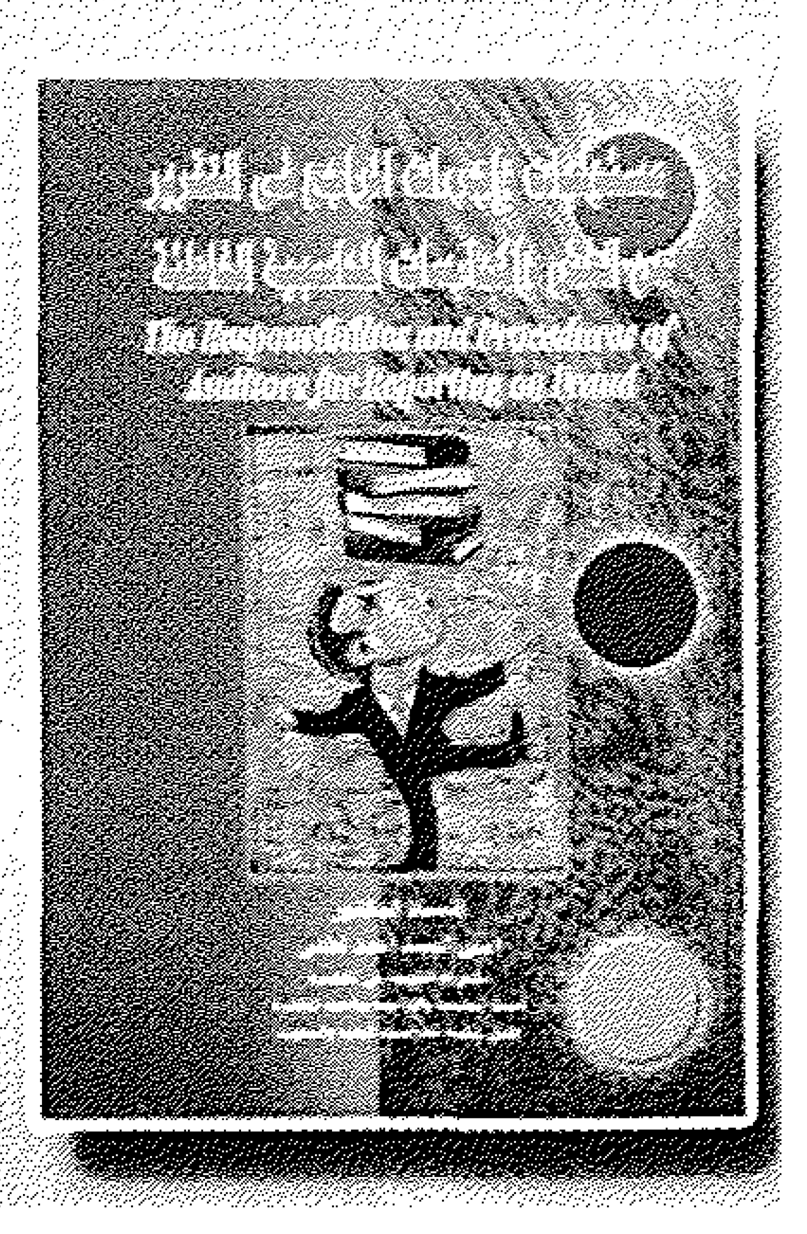

المحاسبة الدولية
International Accounting
and Multinationals


التحليل المالى
لأغراض تقييم ومراجعة الأداء
والاستثمار فى البورصة
الدكتور أمين السيد أحمد لطفي


تقييم المشروعات الاستثمارية
باستخدام مونت كارلو للمحاكاة
Evaluating Investment Project By Monte Carlo Simulation
الدكتور / أمين السيد أحمد لطفي


المراجعة البيئية
Environmental Audit
أ.د / أمين السيد أحمد لطفي


مراجعة وتدقيق نظم المعلومات
Information Systems Audits
الأستاذ الدكتور أمين السيد أحمد لطفي


The Responsibilities and Procedures of
Auditors for Reporting on Fraud

المحاسبة عن انقضاء وتصفية الشركات

Accounting For Enterprises Dissolution and Liquidation

الأستاذ الدكتور

أمين السيد أحمد لطفى

نائب رئيس الجامعة للدراسات العليا
أستاذ المحاسبة والمراجعة

2011 / 2010

الدار الجامعية

84 شارع زكريا غنيم - تانيس سابقاً
E-mail : m20ibrahim@yahoo.com
Web Site : www.eldarelgamaya.com
☎ : 5907466-5917882

أسم المؤلف : أ.د. أمين السيد أحمد لطفى

أسم الكتاب: المحاسبة عن انقضاء وتصفية الشركات

الناشـــر : الدار الجامعية – الإسكندرية

العنوان : 84 شارع زكريا غنيم الإبراهيمية الإسكندرية

تليفون : 5917882–5907466

الطبعة : الأولى

سنة النشر : 2010

رقم الإيداع: 20620

رقم الترقيم الدولي: 8– 186 – 422 – 977- 978

فريق عمل الكتاب:

التجهيز والإشراف الفنى : الدار الجامعية إسكندرية

تصميم الغلاف: أميرة أحمد رافت

بسم الله الرحمن الرحيم

(يُخَادِعُونَ اللَّهَ وَالَّذِينَ آمَنُوا وَمَا يَخْدَعُونَ إِلاَّ أَنفُسَهُمْ وَمَا يَشْعُرُونَ (9) فِي قُلُوبِهِم مَّرَضٌ فَزَادَهُمُ اللَّهُ مَرَضاً وَلَهُمْ عَذَابٌ أَلِيمٌ بِمَا كَانُوا يَكْذِبُونَ (10))

الآيتان (9،10)- سورة البقرة

(صدق الله العظيم)

المـؤلـــف فى سطور

1- بيانات عامة

الأسم: أ.د .أمين السيد أحمد لطفي

الوظيفة الحالية : نائب رئيس جامعة بنى سويف للدراسات العليا والبحوث .

2- التدرج العلمي :-

-حاصل على درجة دكتوراه الفلسفة فى المحاسبة من كلية التجارة -جامعة القاهرة بتاريخ 1989/9/30.

-حاصل على درجة الماجستير من كلية التجارة - جامعة القاهرة بتاريخ 1986/1/11.

-حاصل علي بكالوريوس التجارة شعبة المحاسبة من كلية التجارة - جامعة القاهرة عام 1978 .

3- التدرج الوظيفى

-أستاذ بقسم المحاسبة بكلية تجارة بني سويف - جامعة القاهرة اعتبارا من 2001/3/28 حتي تاريخه .

-أستاذ مساعد بقسم المحاسبة بكلية تجارة بني سويف - جامعة القاهرة اعتبارا من 1994/4/27 حتي 2001/3/27 .

-مدرس بقسم المحاسبة بكلية تجارة بني سويف - جامعة القاهرة اعتبارا من 1989/11/29 حتي 1994/4/26 .

-مدرس مساعد بقسم المحاسبة بكلية تجارة بني سويف - جامعة القاهرة اعتبارا من 1986/1/31 حتي 1989/11/28 .

-معيد بقسم المحاسبة بكلية التجارة بني سويف - جامعة القاهرة اعتبارا من 1978/12/31 حتي 1986/1/30 .

4- الموقف الوظيفى

- نائب رئيس جامعة بنى سويف للدراسات العليا والبحوث أعتباراً من 2009/1/27.
- وكيل الكلية للدراسات العليا والبحوث اعتبارا من 2003/11/17 حتى تاريخ 2009/1/26 .
- التخصص العام : أستاذ المحاسبة - التخصص الدقيق : أستاذ المراجعة .
- رئيس تحرير مجلة الدراسات المالية والتجارية بالكلية .
- رئيس مجلس قسم المحاسبة بالكلية اعتبارا من 2003/6/2 حتي 2003/11/16.
- مدير مشروع المكتبة الرقمية للجامعة (أحد مشروعات التطوير) .

5- **بيان بالكتب والمؤلفات ورقم الإيداع**

مراجعة Auditing

(1) المراجعة المتقدمة .	رقم الإيداع 1991/1952 I.S.B.N الترقيم الدولى 977-00-1152-5	(1) Advanced Auditing .
(2) إرشادات المراجعة .	رقم الإيداع 1992/8162 I.S.B.N الترقيم الدولى 977-04-0886-7	(2) Auditing Standards.
(3) إجراءات واختبارات المراجعة.	رقم الإيداع 1992/7067 I.S.B.N الترقيم الدولى 977-04-0873-5	(3) Auditing Procedures.
(4) تخطيط عملية المراجعة	رقم الإيداع 1994/10154 I.S.B.N الترقيم الدولى 977-006116-6	(4) Audit Planning.
(5) أساليب المراجعة لمراقبي الحسابات والمحاسبين القانونيين .	رقم الإيداع 1991/8399 I.S.B.N الترقيم الدولى 977-00-2273	(5) Audit Technicians for Auditors.
(6) مسئوليات و ضوابط مهنة المراجعة والمحاسبة القانونية .	رقم الإيداع 1994/10153 I.S.B.N الترقيم الدولى	(6) Controls and Responsibilities.
(7) إعداد تقارير المراجعة والفحص للقوائم أو لأغراض خاصة	رقم الإيداع 1994/11728 I.S.B.N الترقيم الدولى	(7) Audit and Review Reports .
(8) إجراءات المراجعة الخارجية للقوائم المالية .	رقم الإيداع 1995/2886 I.S.B.N الترقيم الدولى 977-04-1344-5	(8) The Procedures of External Auditing .
(9) إعادة تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة في مصر في ضوء الأوضاع الراهنة آفاق المستقبل .	رقم الإيداع 1995/11308 I.S.B.N الترقيم الدولى 977-04-1573-1	(9) Reorganization of Public Accounting Profession in Egypt .

(10) The Integrated phases of Auditing.	رقم الإيداع 1996/3046 الترقيم الدولى I.S.B.N 977-04-1634-7	(10) المراحل المتكاملة لأداء عمليـة المراجعـة بواسـطة المحاسـبين والمـراجعين القانونيين .
(11) Advanced Treatment for using Sampling by Auditors .	رقم الإيداع 1996/9270 الترقيم الدولى I.S.B.N 977 - 0 4 -1767	(11) معالجة متقدمة لاستخدام مراقبي الحسابات أساليب المعاينة الإحصائية وغير الإحصائية في المراجعة.
(12) The modern Directions of Auditing .	رقم الإيداع 1996/9800 الترقيم الدولى I.S.B.N 977 – 04 – 1845 - 8	(12) الاتجاهات الحديثة في المراجعة والمراقبـة علـى الحسابات .
(13) Auditing standards for Control the quality of performance auditors.	رقم الإيداع 1996/11922 الترقيم الدولى I.S.B.N 977 – 04 – 1843 – 9	(13) معايير المراجعة المهنية للرقابة على جودة أداء مراقبي الحسابات.
(14)The Auditing International standard .	رقم الإيداع 1998/1753 الترقيم الدولى I.S.B.N 977 – 19 -5253 – 6	(14) المراجعة فـي ضـوء المعايير الدولية .
(15) Auditing using Quantitative Methods .	رقم الإيداع 1998/1752 الترقيم الدولى I.S.B.N 977-19-5252-8	(15) المراجعـة باسـتخدام التحليل الكمي ونظـم دعـم القرار .
(16) Disclosures in Financial Reporting and the Role of Auditors .	رقم الإيداع 1998/10202 الترقيم الدولى I.S.B.N 977 – 19 – 6585 - 4	(16) الإفصاح في التقـارير الماليـة لشركات المساهمة ودور وإجـراءات مراقب الحسابات وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية والدولية .
(17) Advanced Researches in Auditing .	رقم الإيداع 2000/2717 الترقيم الدولى I.S.B.N 977 – 04 – 2885	(17) دراسات متقدمـة فـي المراجعة.
(18) The legal Liability of Auditors toward Auditors third party and society .	رقم الإيداع 2000/15158 الترقيم الدولى I.S.B.N	(18) المسـئولية القانونيـة لمراقبي الحسابات تجاه عميـل المراجعة والطـرف الثالـث والمجتمع
(19) How to Audit a company .	رقم الإيداع 2000/15157 الترقيم الدولى I.S.B.N	(19) كيف تراجع حـسابات منشأة .
(20) The Egyptian Auditing standards .	رقم الإيداع 2001/5217 الترقيم الدولى I.S.B.N	(20) معـايير المراجعـة المصرية – دراسـة مقارنـة لمعايير أبداء الرأي المـصرية والدولية والأمريكية .
(21) Auditing in A changing World .	رقم الإيداع 2001/13787 الترقيم الدولى I.S.B.N	(21) المراجعة في ظل عـالم متغير.
(22) The professional opinion of Auditors .	رقم الإيداع 2001/15494 الترقيم الدولى I.S.B.N	(22) الرأي المهني للمراجـع لمـشاكل قيـاس الإيـرادات والنفقات والأرباح وتوزيعهـا في ضوء المعايير المحاسبية .
(23) Information Technology Auditing .	رقم الإيداع 2002/3187 الترقيم الدولى I.S.B.N	(23) مراجعـة تكنولوجيـا المعلومات .

(24) Internal Control systems Auditing .	رقم الإيداع 2002/13154 الترقيم الدولى I.S.B.N	(24) مراجعة نظـم الرقابـة الداخلية
(25) The Materiality , Risk and audit sampling	رقم الإيداع 2002/14708 الترقيم الدولى I.S.B.N	(25) الأهمية النسبية والمخاطر والمعاينة في المراجعة .
(26) The International Auditing standards. And Its statements – Part.1 & Part2 .	رقم الإيداع 2002/18751 الترقيم الدولى I.S.B.N 977 -223 – 695 – 8	(26) المعـــايير الدوليـــة للمراجعة وإيضاحات تطبيقاتها (الجزء الأول – الثاني) .
(27) Financial statements Auditing by Analytical Review and tests of Details .	رقم الإيداع 2003/11505 الترقيم الدولى I.S.B.N 977 – 17 - 0928 – 3	(27) مراجعة القوائم المالية باســـتخدام الإجـــراءات التحليليـــة ، واختبـــارات التفاصيل .
(28) The Responsibity and Procedures of Auditor for Auditor for Reporting Fraud .	رقم الإيداع 2004/2999 الترقيم الدولى I.S.B.N 977 – 17 1264 – 0	(28) مـــسئولية وإجـــراءات المراجع في التقرير عن الغش والممارســـات المحاســـبية الخاطئة.
(29) International Auditing and Globalization Capital Markets .	رقم الإيداع 2003/20355 الترقيم الدولى I.S.B.N 977 – 17- 1193 - 8	(29) المراجعـــة الدوليـــة وعولمة أسواق رأس المال.
(30) Auditing the Information Systems	رقم الإيداع 2004/11210 الترقيم الدولى I.S.B.N 977 – 17 – 1526 – 7	(30) مراجعة وتدقيق نظم المعلومات
(31) Environmental Auditing .	رقم الإيداع 2004/11862 الترقيم الدولى I.S.B.N 977 - 17 – 1546 - 1	(31) المراجعة البيئية .
(32) Different Audits For different purposes	رقم الإيداع 2003/2532 الترقيم الدولى I.S.B.N 977-17-0773-6	(32) مراجعـــة مختلفـــة لأغراض مختلفة .
(33) Auditing: Theory and practice	رقم الإيداع 2004/20101 الترقيم الدولى I.S.B.N 977 -17 – 1870 – 3	(33) المراجعة بين النظرية والتطبيق .
(34) Advanced Researches in Auditing and Attestation .	رقم الإيداع 2005 /18319 الترقيم الدولى I.S.B.N 977-17-0537-7	(34) دراسات متقدمـــة فـــي المراجعة وخدمات التأكد.
(35) Modern Developments in Auditing.	رقم الإيداع 20057 / 2005 الترقيم الدولى I.S.B.N 977-17-2727-3	(35) التطورات الحديثة في المراجعة .
(36) Auditing and Assurance Services After Sarbanes-Oxley ACT .	رقم الإيداع 2007 /13314 الترقيم الدولى I.S.B.N 977-17-4809-2	(36) المراجع وخدمات التأكـد بعـد قـانون (Sarbanes – Oxley) .
(37) The Philosophy of Auditing.	رقم الإيداع 2008 /2931 الترقيم الدولى I.S.B.N 977-17-5396-7	(37) فلسفة المراجعة .

(38) Application Studies In Auditing	رقم الإيداع 2008/13415 I.S.B.N الترقيم الدولي 977-17-5836-5	(38) دراسات تطبيقية في المراجعة.
(39) Auditing Accounting Information And Reporting Responsibilities	رقم الإيداع 2008 /13232 I.S.B.Nالترقيم الدولي 977-17-5832-2	(39) مراجعة المعلومات المحاسبية ومسئوليات التقرير
(40) The Relationship between Information content of Financial Statements and Audit Reports and Stock Market Efficiency	رقم الإيداع 2008 /22407 I.S.B.Nالترقيم الدولي 977-17- 6395-4	(40) علاقة المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية وتقارير المراجعة بكفاءة سوق الأوراق المالية
(41) International Accounting and Auditing	رقم الإيداع 2009 /11882 I.S.B.Nالترقيم الدولي 977-17-7134-5	(41) المحاسبة والمراجعة الدولية
(42) (39)Auditing and Corporate Governance	رقم الإيداع 2009 /11883 I.S.B.Nالترقيم الدولي 977-17-7135-3	(42) المراجعة وحوكمة الشركات

Financial Accounting — محاسبة مالية

(1) Accounting of Equity in Partnerships.	رقم الإيداع 1995/2625 I.S.B.Nالترقيم الدولي	(1) المحاسبة عن حقوق الملكية في شركات الشخصية .
(2) The Accounting Procedures of Corporation .	رقم الإيداع 1995/9661 I.S.B.Nالترقيم الدولي 977-04-1524-3	(2) إجراءات المحاسبة القانونية لتكوين وتنظيم وانقضاء الشركات المساهمة.
(3) Advanced studies in Accounting For Assets.	رقم الإيداع 1999/3810 I.S.B.Nالترقيم الدولي 977-8228-1	(3) دراسات متقدمة في المحاسبة عن الأصول.
(4) International Accounting and Multinational Firms .	رقم الإيداع 2003/14855 I.S.B.Nالترقيم الدولي 977-17-0987-9	(4) المحاسبة الدولية والشركات متعددة الجنسية .
(5) The Accounting Theory - International Prospective .	رقم الإيداع 2004/14473 I.S.B.Nالترقيم الدولي 977-17-1597-6	(5) نظرية المحاسبة (منظور التوافق الدولي) .
(6) The Accounting Theory : measurement and Disclosure .	رقم الإيداع 2005/9226 I.S.B.Nالترقيم الدولي 977-17-2229-8	(6) نظرية المحاسبة القياس والافصاح والتقرير المالى .
(7) Accounting and Financial Analysis in Hotels .	رقم الإيداع 2006/ 3340 I.S.B.Nالترقيم الدولي 977-17-3025-8	(7) المحاسبة والتحليل المالى في الفنادق .
(8) Preparation and Presentation Financial statements	رقم الإيداع 2007/13313 I.S.B.Nالترقيم الدولي 977-17-4808-4	(8) إعداد وعرض القوائم المالية في ظل معايير المحاسبة المصرية .

(9) Accounting in Securities Brokerage Companies.	رقم الإيداع 2007/22416 الترقيم الدولى I.S.B.N 977-17-5149-2	(9) المحاسبة في شركات السمسرة في الأوراق المالية.
(10) Fundamentals of Accounting.	رقم الإيداع 2008/13414 الترقيم الدولى I.S.B.N 977-17-5837-3	(10) أساسيات المحاسبة
(11) Accounting for Travel Agencies	رقم الإيداع 2008/22405 الترقيم الدولى I.S.B.N 977-17-6393-8	(11) المحاسبة في شركات ووكالات السفر والسياحة
(12) Accounting For Enterprises Dissolution and liquidation	رقم الإيداع 2009 /20620 الترقيم الدولى I.S.B.N 978-977-422-186-8	(12) المحاسبة عن انقضاء وتصفية الشركات

Tax Accounting . محاسبة ضريبية

(1) Tax Accounting For Profits of Investment Companies .	1997رقم الإيداع 7297/ الترقيم الدولى I.S.B.N	(1) الضريبة على أرباح شركات الاستثمار .
(2) Income Tax Accounting : law and Accounting .	1990رقم الإيداع 8739/ الترقيم الدولى I.S.B.N 977-00-852-4	(2) ضرائب الدخل بين التشريع الضريبى والتطبيق المحاسبى .
(3) The Income Tax Accounting for Proprietor and Partnerships .	1991رقم الإيداع 7295/ الترقيم الدولى I.S.B.N 977-00-1975-5	(3) الجوانب التشريعية والممارسات المحاسبية للضريبة على أرباح المنشآت الفردية وشركات الأشخاص .
(4) Tax Accounting of corporation .	1991رقم الإيداع 7296/ الترقيم الدولى I.S.B.N	(4) الضريبة على أرباح شركات الأموال .
(5) Accounting of Sales Tax: Theory and Practice	رقم الإيداع 1993/10155 الترقيم الدولى I.S.B.N 977-00-6117-4	(5) المحاسبة عن ضرائب المبيعات بين النظرية والتطبيق .
(6) Researches and studies in Developing Taxes systems in Egypt .	رقم الإيداع 1993/10985 الترقيم الدولى I.S.B.N 977-04-1087	(6) بحوث ودراسات فى تطوير وإصلاح نظم الضرائب فى مصر .
(7) The Legitimate Aspects and Accounting practices of tax Accounting .	رقم الإيداع 1994/10027 الترقيم الدولى I.S.B.N 977-04-1265-2	(7) الجوانب التشريعية والممارسات المحاسبية لضريبة الأيلولة .
(8) The Tax Inspections and disputes of Accounting For Income Unitary Tax.	رقم الإيداع 1994/10026 الترقيم الدولى I.S.B.N 977-04-1255-4	(8) الفحص الضريبى والمنازعات الضريبية فى محاسبة وربط الضريبة الموحدة .
(9) The Bases of measurement and Inspection For Businesses profits .	رقم الإيداع 1996/9801 الترقيم الدولى I.S.B.N 977-04-4786-6	(9) أسس القياس والفحص الضريبى لأرباح تنظيمات الأعمال بين معايير المحاسبة والمراجعة والمتطلبات القانونية .

(10) Analysis Evaluation of Tax Exemptions and Incentives .	رقم الإيداع 1996/10575 الترقيم الدولى I.S.B.N 977-04-1799-8	(10) تحليـل وتقييـم الحـوافز والإعفاءات الضريبية مع مـدخل مقترح لقياس عوائدها وتكاليفها.
(11) Tax Accounting in Travel and tours agencies .	رقم الإيداع 1998/14763 الترقيم الدولى I.S.B.N 977-19-7298-7	(11) المحاسـبة الـضريبية فـي شركات السياحة .
(12) Advanced studies of tax Accounting.	رقم الإيداع 2000/2185 الترقيم الدولى I.S.B.N 977-04-2875-2	(12) دراسات متقدمة فى المحاسبة عن الضرائب .
(13) The International Tax Accounting.	رقم الإيداع 2004/18781 الترقيم الدولى I.S.B.N 977-17-1816-9	(13) المحاسبة الضريبية الدولية.
(14) Accounting philosophy of Income Tax.	رقم الإيداع 2006/18096 الترقيم الدولى I.S.B.N 977-17-3850	(14) فلسفة المحاسبة عن ضرائب الدخل .

Managerial Accounting — محاسبة إدارية

(1) Profit planning .	رقم الإيداع 1997/9865 الترقيم الدولى I.S.B.N 977~04~2071~9	(1) تخطيط الأرباح والاداء المـالى المستقبلى لمنشآت الأعمال.
(2) Financial Analysis of financial statements.	رقم الإيداع 1997/9864 الترقيم الدولى I.S.B.N 977-04-2070-0	(2) التحليل المالى للتقارير والقـوائم المحاسبية .
(3) The Modern Essences of Financial feasibility study.	رقم الإيداع 1997/9174 الترقيم الدولى I.S.B.N 977-04-2072-7	(3) الأصـول المنهجيـة الحديثـة لدراسـات الجـدوى الماليـة للإستثمارات فى الأوراق المالية.
(4) The Feasibility study of Investment Projects	رقم الإيداع 2004/19428 الترقيم الدولى I.S.B.N 977-17-1840-1	(4) دراسـة جـدوى المـشروعات الإستثمارية.
(5) Capital Projects Evaluation by using Monte Carlo simulation .	رقم الإيداع 2005/9227 الترقيم الدولى I.S.B.N 977-17-2230-1	(5) تقييم المشروعات الإسـتثمارية بإستخدام مونت كارلو للمحاكاه .
(6) Business Administration based upon Accounting Information .	رقم الإيداع 2005/15864 الترقيم الدولى I.S.B.N 977-5433-70-3	(6) إدارة الأعمال تأسيساً على معلومات المحاسبة .
(7) The Financial Analyst is for Evaluating and Auditing the Performance and Investment in Stock Market .	رقم الإيداع 2005/17743 الترقيم الدولى I.S.B.N	(7) التحليل المالى لأغراض تقييم ومراجعة الأداء والأستثمار فى البورصة.

مقدمة

يهتم هذا الكتاب بدراسة أحد مشاكل المحاسبة الهامة عن شركات الأشخاص – هى مشكلة أنقضاء وتصفية شركات الأشخاص **Accounting for Commaudite Dissolution and Liquidation** ولا شك ان هناك عديد من الأسباب لأنقضاء الشركات عموماً لعل أبرزها انتهاء مدتها ، أو إجماع الشركاء على إنهائها وتعذر الاستمرار في أعمالها أو اندماجها الأ ان هناك أسباب خاصة لانقضاء شركات الأشخاص لعل أهمها انسحاب أحد الشركات ، أو صدور حكم قضائي بإنهائها ، أو وفاة أو إعسار أو إفلاس احد الشركاء ، أو بيع الشركة إلى شركة مساهمة أخرى .

ولا شك أن هناك أربعة من المشاكل التى تنجم من انقضاء شركة الأشخاص هى :-

- انقضاء الشركة وحلها ثم تصفيتها .
- انقضاء الشركة نتيجة تحويلها إلى شركة مساهمة .
- انقضاء الشركة وحلها ثم أعادة تكوينها .
- انقضاء الشركة وإعادة تنظيمها مرة أخرى .

وتحقيقاً لأهداف ذلك الكتاب فقد تم تنظيمه الى ثلاثة وحدات أساسية :-

الوحدة الأولى مقدمة عن شركات الأشخاص ومشاكلها المحاسبية.

الوحدة الثانية تصفية شركات الأشخاص.

الوحدة الثالثة المحاسبة عن انقضاء شركة الأشخاص تحويلها إلى شركة مساهمة أو بانضمامها أو اندماجها في شركة أخرى.

وقد روعي أن يكون ذلك الكتاب متميزًا وفريدًا من ناحية الوضوح والدقة والبعد عن الشكلية والتعقيد، وهو يعتمد على تزويد القارئ أيًا كان دارسًا أو

مزاولاً بمرجع علمي وعملي شامل في مجال المراجعة . ويأمل المؤلــف أن يكون ذلك الكتاب قد حقق الأهداف التي سعى من اجلها بطريقة مستحدثة يجد فيها القارئ إضافة حقيقية إلى المكتبة العربية.

ختامًا بعد الشكر الدائم لله يأمل المؤلف أن يكون قد حقق الأهداف التي سعى من أجلها، كما يتقدم إلى كل من ساعد وأسهم في خروج ذلك العمل إلــى دائــرة النور ويتوجه لهم بالدعاء جزاهم الله أحسن الجزاء وأساله الله ألعلــي القــدير أن يجعل ذلك العمل خالصًا لوجه الكريم وهو من وراء القصد والسبيل وهو الموفق دائمًا .

والله الموفق وعلي الله قصد السبيل

المؤلف

أ.د . أمين السيد أحمد لطفى

نائب رئيس الجامعة للدراسات العليا

أســــتاذ المحاســــبة والمراجعة

القاهرة

2010

الفهرس

الوحدة الثالثة

المحاسبة عن انقضاء شركة الأشخاص

بتحويلها إلى شركة مساهمة أو بإنضمامها أو إندماجها فى شركة أخرى

Accounting for Incorporation, Merging and Amalgamation of a Partnership

الوحدة الأولى

مقدمة عن شركات الأشخاص ومشاكلها المحاسبية

Partnerships and Its Accounting Problems: An Introduction

الوحدة الأولى

مقدمة عن شركات الأشخاص ومشاكلها المحاسبية

Partnerships and Its Accounting Problems: An Introduction

1.1 طبيعة وخصائص الأشكال القانونية للمنشات و الشركات .

1.1.1 المنشأة الفردية .

1.1.2 شركات الأشخاص .

1.1.3 شركات الأموال .

1.2 مشاكل المحاسبة عن شركات الأشخاص .

1.3 أنشطة وواجبات .

1.1 طبيعة وخصائص الأشكال القانونية للمنشآت والشركات

Nature and Characteristics of Companies Legal Entities

توجد عديد من الأشكال القانونية **Legal Forms** لتكوين وتشغيل المشروعات. ولعل أبرز تلك الأشكال شائعة الأستخدام هى شكل المنشأة الفردية **Proprietorships**، وشركات التضامن **Partnerships** وشركات المساهمة **Corporations** وشركات التوصية بالأسهم بالإضافة إلى الشركات ذات المسئولية المحدودة **Limited Liability Companies** .

1.1.1 المنشأة الفردية Proprietorships

المعروف ان المنشأة الفردية هى تلك المنشأة التى يمتلكها فرد واحد وهى غالباً ما تكون منشأت صغيرة الحجم ، وتتميز بانها من البساطة تكوينها.و لأغراض المحاسبة يتم التعامل مع تلك المنشأت على أنها كيان منفصل ومستقل عن المالك . إلا ان العيب الأساسى لذلك الشكل القانونى هو الصعوبة الخاصة بالحصول على رأس المال ، حيث ان الأستثمار في المشروع يكون مقيداً في ضوء القيم التى قدمها المالك من موارده الشخصية بالإضافة إلى أى مقدار إضافى يمكن توفيره من خلال القروض . وعادة ما يكون المالك مسئول شخصياً عن أى قروض أو أى مطالبات مستحقة على المشروع . وفى كلمات أخرى فإذا ما فشل المشروع يكون لدى الدائنين حقوق على الأصول الشخصية للمالك بعض النظر عن مقدار مساهمة المالك كاستثمار في المنشأة .

1.1.2 شركات الأشخاص Partnerships Companies

1.1.2.1 طبيعة شركة التضامن وخصائصها

Nature and Characteristics of Partnership

عرفت شركات التضامن قانوناً بأنها شركة يعقدها بالإتفاق أثنان او أكثر بغرض الأتجار بعنوان مخصوص يكون اسماً لها ، وتتسم تلك الشركات بالخصائص التالية :-

1- تتكون الشركة بموجب عقد إتفاق مكتوب مشهر بين الشركاء المتضامنين يطلق عليه عقد اتفاق الشركاء **Partnes' agreements** أواتفاق الشركاء **Articles of Parterships** يتوافر فيه جميع الشروط العامة (الرضا والأهلية والسبب) أو الشروط الخاصة والتي لعل أبرزها مايلى :-

(i) تقديم مقدار معين في رأس المال **Amount of Capital** المشترك والذى يتضمن حصص وأنصبه متساوية يتم توزيعها فيما بين هؤلاء الشركاء المتضامنين .

(ii) الطريقة التى يتم بها توزيع الأرباح والخسائر **The manner of Distributing Profits and Losses** التى تحققها الشركة فيما بين الشركاء ، وما إذا كان هناك أى جزء من الأرباح سوف يتم الأحتفاظ به كأحتياطى ، وفي غياب وجود اتفاق واضح صريح على ذلك فأن كافة الأرباح يتم توزيعها فيما بين الشركاء على نحو متكافئ حسب حقوقهم الثابتة في العقد .

(iii) المقدار الذى يمكن لكل شريك متضامن سحبه من شركة التضامن ، حيث يتم تحديد الحد الأقصى لمسحوبات كل شريك والفوائد التى يمكن تحميلها عليها .

(iv) واجبات ومسئوليات كل شريك من الشركاء المتضامنين حيث يتعين تحديد كيفية ادارة الشركة والمسئولين عنها والمخول لهم بالتوقيع بأسمها ومكافآتهم .

2- يعتبر الشركاء المتضامنون مسئولون عن كافة ديون الشركة بصفة شخصية فردية **Individually** وعلى وجه التضامن **Jointly** ، ويقصد بتلك

المسئولية الشخصية ان يكون كل شريك متضامن باعتبار أن مسئوليته غير محدودة **Unlimited Liability** مسئولاً عن ديون الشركة كما لوكانت ديوناً خاصة به حيث تمتد تلك المسئولية إلى أمواله الشخصية ، في حين تشير المسئولية التضامنية إلى تضامن الشركة والشركاء في الوفاء بديون الشركة ، بعبارة أن يطالب المقرض بديونه الشركة والشركاء في مجموعهم كوحدة واحدة **As a Whole** .

3- تقوم شركة التضامن على الأعتبار الشخصى والثقة المتبادلة بالإضافة إلى الوكالة المتبادلة **Mutual agency** ، ويعنى ذلك ان كل شريك متضامن وكيل عن شركة التضامن . كما ان تصرفات كل شريك تربط وتورط جميع الشركاء في شركة التضامن وبالتالى تصبح بمثابة التزامات ومسئوليات لكافة الشركاء المتضامنين . على سبيل المثال يمكن لأى شريك ان يبرم عقد أتفاق بالنيابة عن باقى أعضاء شركة التضامن ، وهذا هو السبب وراء أنه يتعين تكوين شركة التضامن فقط مع الأفراد ذوى الثقة المتبادلة .

4- حيث ان لشركة التضامن عمر محدود **Limited Life** فان شركة التضامن قد يتم انقضائها قانوناً **Dissolved** في حالة وجود إفلاس **Bankruptcy** أو عدم قدرة **Incapacity** لأحد الشركاء على التصرف (سواء بالحجز عليه أو فقدانه لعقله ..ألخ) أو وفاته **Death**. وفي مثل تلك الحالات تنقضي الشركة قانوناً الا ان باقى الشركاء اذا مارغبوا في الأستمرار فأن يتم تكوين شركة تضامن جديدة .

5- يمكن تغيير عقد الأتفاق الخاص بشركة التضامن ، حيث يجوز لاحد الشركاء ان يتنازل عن حصة للغير ، الا ان ذلك لن يتأتى إلا برضاء واقتناع **Consent** باقى الشركاء الأخرين . وفي تلك الحالة يتم أنهاء الشكل القانونى تلقائياً نتيجة التغير في العلاقات بين الشركاء ، إلا ان ذلك لا يمنع من مزاولة

الشركة لأعمالها ونشاطها في ظل وجود اتفاق جديد بين الشركاء . وتنطبق تلك الحالة على موقف وفاة احد الشركاء حيث يتم انهاء الشكل القانونى الا انه لا يتم إنهاء الشخصية المعنوية Business Entity . فعند أضافة شريك متضامن جديد على سبيل المثال فان ذلك يشكل نهاية شركة التضامن القديمه وفي نفس الوقت بداية لشركة تضامن جديدة .

1.1.2.2 طبيعة وخصائص شركة التوصية البسيطة

Nature and Charateristics of Limited Partnership (Commandiate)

عرفت شركة التوصية البسيطة قانوناً بأنها تلك الشركة التى يتم عقدها بالأتفاق المكتوب بين شريك واحد أو اكثر مسئولين ومتضامنين وشريك واحد أو أكثر يكونوا أصحاب أموال فيها وخارجيين عن الإدارة يطلق عليهم شركاء موصين بغرض الأتجار بينهم وتوزيع الأرباح والخسائر فيما بينهم .

وتتسم تلك الشركة بعديد من الخصائص التى تجعلها مختلفة عن شركة التضامن العادية لعل أهمها مايلي :-

1- تتكون شركة التوصية البسيطة من نوعين من الشركاء :-

(i) شركاء متضامنون وهم الشركاء المسئولون عن إدارة الشركة كما انهم مسئولون عن تعهدات الشركة والتزاماتها على نحو غير محدود **Unlimited Liabiliity** وبصفة شخصية وعلى وجه التضامن **Jointly and individually** .

(ii) شركاء موصون وهم مجرد اصحاب اموال فيها ولا يشتركون في إدارة الشركة ولذلك فقد يشار إليهم بمصطلح شركاء غير مديرين أو الشركاء البعيدين عن الإدارة **Sleeping Partners** وتتمثل مسئوليتهم في تقديم حصة في رأس المال واقتسام الأرباح حسب حقوقهم المنصوص عليها ولا يتحملون من الخسائر او الالتزامات إلا في حدود حصصهم في رأس المال باعتبار أن

مسئوليتهم محدودة **Liability Limited** فهم شركاء يطلق عليهم شركاء محدودي المسئولية **Limited Partners** .

2- يتم إنقضاء وحل الشركة في حالة إفلاس أو الحجز على او وفاة احد الشركاء سواء المتضامنين أو الموصيين مالم ينص في العقد على استمرارها .

3- لايجوز للشريك المتضامن أو الموصى التنازل عن حصة في راس المال للغير الا بموافقة الشركاء الأخرين (كما سبق الذكر في شركات التضامن) .

1.1.2.3 **شركات المحاصة Joint Venture**

تنعقد شركة المحاصة كبقية شركات الأشخاص بين شخصين او اكثر يساهم كل منهم فى مشروع مالى بنصيب معين من المال او العمل او اقتسام ما ينتج عن هذا المشروع من ارباح او خسائر ، الا ان طبيعة تلك الشركة تختلف عن باقى الشركات بصفتها المستترة لا نها لا تظهر للغير ، فليس لها شخصية معنوية ولا اسم تجارى او ذمة مالية ، فهى شركة تقوم بين افرادها ولا يعلم الغير بوجودها .

وتتمثل اهم خصائص شركات المحاصة فيما يلى :

1- شركة المحاصة شركة تجارية مستترة وخفية تقوم بين الشركاء بمقتضى العقد وتخضع للشروط التى يتفقون عليها ولكن لا وجود لها بالنسبة للغير فليس لها شخصية معنوية ولا عنوان ، كما لا يكون لها موطن اوجنسية .

2- شركة المحاصة من شركات الاشخاص ، ومن ثم فإنه ترتبط بالشركاء فيهم ، فموت احدهم او شهر افلاسه او اعساره او انسحابه وخروجه من الشركة يترتب عليه انحلال الشركة بقوة القانون مالم يتفق الشركاء على خلاف ذلك ، وايضا حصة الشريك لا تكون قابلة للتداول او التنازل او الانتقال الى الورثة الا بموافقة غالبية الشركاء حسب نصوص العقد .

3- تعتبر شركة المحاصة اساسا من الشركات التجارية ، غير انه ليس ما يمنع قانونا من ان تكون شركة مدنية متى تكونت بغرض القيام باعمال لا تدخل فى عداد الاعمال التجارية .

4- تخضع شركة المحاصة لما تخضع له الشركات عموما من اركان موضوعية عامة : رضاء ، محل ، سبب ، وأركان موضوعية خاصة : تعدد الشركاء – تقديم الحصص – نية المشاركة ، غير ان هذه الشركة تنفرد عن الشركات الأخرى بخفاءها وانعدام وجود هذه الشركة على السطح القانونى ، اذ ليس لها كينونة ذاتية او شخصية قانونية .

5- شركة المحاصة لا يلزم كتابة عقدها ، ولا تخضع – بطبيعتها – لاجراءات الشهر والعلانية ، على انه يجوز اثباتها بالدفاتر والخطابات وبكافة طرق الاثبات الاخرى . كالبينة والقرائن والاقرار .

1.1.3 **شركات الاموال** Fund Companies

وتعرف هذه الشركات بانها شركات الاموال التى لا تنهض على الاعتبار الشخصى ، حيث يعتد فيها – فحسب – على ما يقدم كل شريك من مال دون ان تكون لشخصيته اى اعتبار – خلافا لما عليه الحالة فى شركات الاشخاص، وتعتبر شركات الاموال وحدة قانونية لها كيان ذاتى مستقل عن ملاكها ، ومن الناحية القانونية تعتبر شركات الاموال شخصا معنويا اعتباريا له العديد من الحقوق وتقع على مسئوليات الشخص الطبيعى ، والشكل المألوف لشركات الاموال هو شكل الشركات المساهمة والتى يتكون رأس مالها من عدد من الاسهم ، وتنحصر مسئولية المساهم فيها بقيمة السهم او الاسهم التى فى حيازته ، هذا وقد تقفل الشركة المساهمة على مؤسسيها ، بمعنى ان الاكتتاب فى راس مال الشركة المساهمة بالكامل بواسطة المؤسسين ، وفى تلك الحالة

تكون الشركة المساهمة مغلقة على المؤسسين لهـــا ، او ان تطـــرح الشـــركة المساهمة بعض الاسهم للاكتتاب العام او المقيد – وفى تلـــك الحالـــة تعتبـــر الشركة مساهمة غير مغلقة على المؤسسين .

كذلك تعتبر شركة التوصية بالاسهم والشركة ذات المسئولية المحـــدودة من شركات الاموال الا انه يمكن تصنيف هذين النوعين فى مجموعة واحدة تقع بين شركات الاشخاص وشركات الاموال ، ويكاد يجمع اغلب القانونين عل ذلك حيث يتم وضعهم فى مجموعة يطلق عليها الشركات ذات الطبيعة المختلطة .

شركات المساهمة Types of Shareholder Companies

تتميز شركات المساهمة فى مقدرتها على جذب رؤوس الامـــوال الكبيـــرة التى تستحوذ عليها للقيام بنشاط اقتصادى واسع النطاق والذى قد لا يتوافر لاى من التنظيمات الاخرى ، وبوجه عام هناك نوعين من الشركات المساهمة هى :

1- شركة مساهمة حكومية Public Corporations

وتتمثل فى شركات قطاع الاعمال العام ، مثال ذلـــك شـــركات قطـــاع الصناعة (صناعة الغزل والنسيج ، الصـــناعات الكيماويـــة ....) او قطاع البنوك والتى تساهم الحكومة فى ملكيتها .

2- شركات مساهمة خاصة Private Corporations

وهى شركات تهدف الى تحقيق ارباح ، وتتمثل فى نوعين من الشركات المساهمة هما :

A) الشركات المغلقة Closed Corporations

وهى تلك الشركات المساهمة التى يمتلكها عدد صغير من المســـتثمرين ولا تتداول اسهمها فى اسواق الاوراق المالية ولا يتم طرح اسهمها للاكتتـــاب العام حيث تحدد ملكيتها لهؤلاء المؤسسين فقط .

B) الشركات المساهمة المفتوحة Open Corporations

ويطلق على تلك الشركات بالشركات ذات الاكتتاب العام – حيث تقوم باصدار اسهم تتداول فى اسواق الاوراق المالية وتكون الاسهم مطروحة للاكتتاب العام فى حالة دعوة اشخاص غير محددين سلفا الى الاكتتاب فى تلك الاسهم او اذا زاد عدد المكتتبين فى الشركة عن مائة ، ويجب الا يقل الجانب من اسهم الشركة المطروحة للاكتتاب العام عن 25% من مجموع قيمة الاسهم النقدية ، وتعتبر الشركة من شركات الاكتتاب العام اذا عرضت اسهمها للاكتتاب ولو لم تتم تغطية الاسهم المطروحة للاكتتاب بالكامل ، حيث يلزم فى تلك الحالة ان تغطىقيمة الاسهم التى لم يكتتب فيها وذلك من جانب المؤسسين او احد البنوك او الشركاء التى تنشأ لهذا الغرض او التى يرخص لها بالتعامل فى الاوراق المالية .

خصائص شركات المساهمة

وتتميز الشركات المساهمة بعديد من الخصائص القانونية التى يترتب عليها نتائج مؤثرة على طبيعة المحاسبة بها والتقارير المالية السنوية والدورية التى تتم اعدادها ولعل ابرزها ما يلى :

1- امتداد نفوذ قانون الشركات على انشاء وادارة شركات المساهمة

حيث ينص القانون 159 لسنة 1981 على شروط واجراءات يتعين اتباعها عند إنشاء وادارة شركات المساهمة ، حيث يتولى تأسيس الشركة فى البداية عدد من الافراد يطلق عليهم المؤسسيين ، وقد حدد القانون المقصود بصفة مؤسس وعدد المؤسسين على النحو التالى :

a- صفة مؤسس

حيث يعتبر مؤسسا للشركة كل من اشترك اشتراكا فعليا فى تأسيس الـــشركة بنية تحمل المسئولية عن ذلك ، ويعتبر مؤسسا على وجه الخصوص كل مـــن وقع العقد الابتدائى ، او طلب الترخيص فى تأسيس الشركة .

b- عدد المؤسسين والشركاء

لايجوز ان يقل عدد الشركاء المؤسسين فى شركات المساهمة عن ثلاثـــة مؤسسين واذا قل عدد الشركاء عن هذا العدد اعتبرت الشركة منحلـــة بحكـــم القانون إذا لم تبادر خلال ستة شهور على الاكثر الى استكمال هذا النصاب .

وفيما يلي إجراءات تكوين شركات المساهمة بايجاز :

1- ابرام عقد الشركة وتحرير نظامها الاساسى

- الاكتتاب فى رأس مال الشركة . حيث يشترط ان يكون راس المـــال المصدر مكتتبا فيه بالكامل ، وان يقوم كل مكتتب باداء الربع على الاقل مـــن القيمة الاسمية للاسهم النقدية .

- تقديم الحصص العينية .

- عرض اوراق تأسيس على لجنة ادراية خاصة تتم بمعرفـــة مـــصلحة الشركات .

تنفيذ الاجراءات الخاصة باشهار الشركة – حيث لايجوز للشركة ان تبدأ اعمالها الا من تاريخ الشهر فى السجل التجارى ، ومن تـــم تعتبـــر الـــشركة شخصية قانونية من وجهة النظر الرسمية والقانونية .

ويرجع اهمية ذلك الاعتبار من الناحية المحاسبية الى الالتـــزام بتطبيـــق التعليمات والاجراءات الواردة بالنظام الاساسى للـــشركة – ســـواء الخاصـــة باعداد القوائم المالية والافصاح عن المعـــاملات وكـــذلك العلاقـــة القانونيـــة

ومايترتب عليه من علاقات مالية بين الشركة وحملة الاسهم والتزامات مجلس الادارة نحو التقارير المالية وعلاقته بالمراقب القانونى .

2- استخدام نظام الاسهم للحصول على رأس المال المستثمر

حيث يقسم رأس مال الشركة **Capital Stock Or share System** الى عدد كبير من الاجزاء يسمى كل منها سهما ، ويتم تحديد ملكية كل حامل للاسهم فى رأس مال الشركة بعدد الاسهم التى يمتلكها .

وعادة ما ينقسم رأس مال الشركة المساهمة الى اسهم اسمية متساوية القيمة ، والسهم صك قابل للتدول ، ويحدد نظام الشركة القيمة الاسمية للسهم بحيث لا يقل عن 10 جنيهات ولا يزيد عن الف جنيه ، وتكون الاسهم غير قابلة للتجزئة ، أن رأس مال الاسهم **Capital Stock** يمثل مصدرا اساسا من مصادر التمويل المتاح للشركة ، وهو ينقسم الى عدد كبير نسبيا من الوحدات او الانصبة **Shares** والتى يطلق على كل منها سهما **Share** ، وفى داخل كل اصدار فإن كل سهم يتساوى تماما مع السهم الاخر ، وتمثل نسبة ملكية كل مساهم **Shareholder** فى الشركة بنسبة مايملكه من هذه المساهمة منسوب الى مجموع عدد الاسهم المتداولة **Outstanding Shares** .

وعادة يحق للمساهم شراء وبيع الاسهم المتداولة ورأس مال سواء فى السوق الرسمية للاوراق المالية اذا ما كانت تلك الاسهم مسجلة **Listed** بالبورصة او فى الاسواق الموازية (خارج المقصورة) **Over The Counter Markets** ، وفيما يلى ابرز الخصائص الرئيسية لملكية رأس مال الاسهم .

1- أثار تبادل الأسهم المحاسبية

ان تبادل الاسهم بين المساهمين سواء بالبيع او بالشراء لا يؤثر على اصول الشركة التى تتداول اسهمها او حتى على استمرارية الشركة قانونا ، كما

ان تبادل الاسهم ذاته لم يخلق مصدرا جديدا من الاموال للشركة المساهمة ، وبالتالى فهى لا تعتبر عملية تبادلية تستوجب المحاسبة عنها (حيث عادة ما تثبت التغيرات فى ملكية الاسهم فى سجل المساهمين **Stockholder's Leger** وهو احد السجلات غير المحاسبية الذى يتم استخدامه فى توزيع الارباح على المساهمين) .

وتمثل تلك الخاصية احد ابرز اختلاف الشركات المساهمة عن الاشكال القانونية لمنشآت الاعمال .

وبخصوص رأس مال الشركة المساهمة يجب التمييز بين عدة مفاهيم لرأس المال هى :

A) رأس المال المصرح به Authorized Capital Stock

يشير ذلك المصطلح الى عدد اسهم رأس المال التى يصرح للشركة المساهمة ان تصدرها – وعلى الرغم من ان عملية التصريح باصدار الاسهم واجبة الاثبات فى السجلات والدفاتر المحاسبية إلا أنه يتعين الافصاح فى جميع الاحوال عن عدد الاسهم المصرح به ضمن حقوق المساهمين .

B) رأس المال المصدر Issued Capital Stock

يقصد بذلك المصطلح عدد الاسهم المصرح بها والتى قامت الشركة المساهمة باصدارها بالفعل ، وقد يتساوى عدد اسهم رأس المال المصدر مع عدد الاسهم المصرح بها او يقل عنها .

C) رأس المال غير المصدر Unissued Capital Stock

يعنى ذلك المصطلح عدد الاسهم من الاسهم المصرح بها التى لم تتم الشركة المساهمة باصدارها بعد ، وبعبارة اخرى يتمثل ذلك المصطلح فى الفرق بين رأس المال المصرح به ورأس المال المصدر .

D) رأس المال المتداول Outstanding Capital Stock

يعبر ذلك المصطلح عن عدد الاسهم المصرح بها والتى قامت الشـــركة باصدارها وفى حيازة المساهمين ومتاحة للتبادل فيما بين المســـاهمين عـــن طريق البيع والشراء .

E) رأس المال المكتتب فيه Subscriptions To Capital Stock

يمثل ذلك المصطلح اسهم رأس المال المصرح بها ولم يتم اصدارها بعد الا انه تم الاكتتاب فيها من جانب المكتتبين بسداد قيمتها على اقساط الا انه لم يتم تحصيل كامل القيمة بعد منهم .

ويتم اصدار تلك الاسهم عندما يكتمل تحصيل ثمنها بموجب التعاقد بـــين الشركة المساهمة ومساهميها .

F) اسهم الخزانة Treasury Stock

تعبر تلك الاسهم عن اسهم الشركة ذاتها المصرح بها والتى سبق اصـــدارها ودفعها بالكامل ، الا ان الشركة قامت بشرائها من مساهميها ومازالت محتفظهـــا بها اى لم تقم بالغائها وتخفيض رأس المال بقيمتها ، ويجدر الاشارة الى ان تلـــك الاسهم تدخل ضمن رأس المال المصدر الا انها تستبعد من عدد الاسهم المتداولة.

2- حقوق وامتيازات أسهم الشركة

يترتب على ملكية سهم من اسهم الشـــركة المســـاهمة بعـــض الحقـــوق والامتيازات التى لا يمكن تقييدها او الغائها الا طبقا لاجكام النصوص القانونية او طبقا للعقد الوارد فى عقد السهم ، ويجب دراســـة بنـــود عقـــد التأســـيس ونصوص قانون الشركات للتأكد من ذلك ، ولعل ابرز تلك الحقوق مايلى :

A) الحق فى المشاركة بصورة نسبية فى الارباح التى تحققهـــا وتقـــرر توزيعها الشركة بين المساهمين حسب نسبة المساهمة فى اسهم رأس المال .

B) الحق فى المشاركة فى الادارة بصورة نسبية عن طريق التصـــويت عن طريق اعضاء مجلس الادارة .

C) الحق فى المشاركة بصورة نسبية فى اصول الشركة عند تصفيتها .

D) الحق فى المشاركة بصورة نسبية فى الاكتتاب فى ايـــة اصـــدارات جديدة من نفس نوع السهم وهو ما يعرف بحق الاولوية **Preemptive Right**.

3- تعدد انواع الملكية Variety Of Ownership Interests

تمثل الاسهم العادية **Common Stock** حقوق الملكية الاساسية فـــى رأس مال الشركات المساهمة ، حيث يتحمل حملة هذه الاسهم مخاطر الخسائر التى قد تحدث عن نشاط الشركة ، كما ان لهم كافة الحقوق فـــى ملكيـــة الاربـــاح المحققة ، علما بأنه ليس لديهم اى حقوق فى الزام الشركة بتوزيع تلك الارباح عليهم او توزيع اصولها عند تصفية اعمالها .

وبهدف اجتذاب نوع معين من المستثمرين قد تقوم الشركة بعرض نوع او نوعين آخريين من الاسهم ذات حقوق ومزايا مختلفة عن تلك الخاصـــة بالأسهم العادية ، حيث قد يتنازل حملة تلك الفئة من الاســـهم عـــن بعـــض الحقوق فى سبيل الحصول على حقوق ومزايا اخرى ، ما ينتج عن ذلك من تمييز لحملة هذه الاسهم ، ويطلق على تلـــك الاســـهم بالاســـهم الممتـــازة **Preferred Stock** ، ومن اهم المزايا الممنوحة لحملة هـــذه الاســـهم هـــى ضمان نسبة معينة فى ارباح الشركة قبل اجراء اى توزيعات علـــى حملـــة الاسهم العادية اولا فى توزيع الارباح وفى مقابل هذه الامتياز يتنازل حمله الاسهم الممتازة عن حقهم فى المشاركة فى ادارة الشركة او التصويت فـــى انتخاب اعضاء مجلس الادارة .

بعبارة اخرى تتمثل انواع اسهم رأس المال التى تقوم شركات المساهمة باصدارها فى اسهم عادية او اسهم ممتازة ، حيث يقدم كل نوع منها انماط مختلفة من العائد والمخاطر المتوقعة .

الاسهم العادية Common (Ordinary) Stock

بصفة عامة تتميز الاسهم العادية فى الشركات المساهمة بالاتى :

1- تعطى للمساهم الحق فى التصويت فى الجمعية العامة .

2- تعطى للمساهم الحق فى المشاركة فى الارباح المتبقية بعد اداء نصيب الانواع اخرى من الاسهم .

3- تعطى للمساهم الحق فى المشاركة فيما يتبقى من اصول الشركة فى حالة تصفيتها .

4- تعطى للمساهم الحق فى الاكتتاب فى اسهم زيادة رأس المال بنسبة ملكيتهم .

5- ليس هناك حد اعلى على العائد الذى يحصل عليه المساهم فى الاسهم العادية على عكس الحال بالنسبة لفئات المستثمرين من الاخرى فى الشركة كالمقرضين او اصحاب الاسهم الممتازة .

6- يتحمل اصحاب الاسهم العادية درجة اكبر من المخاطر فى حالة عدم تحقيق ارباح او انخفاضها .

الاسهم الممتازة Preferred Stock (preference Shares)

من اشكال الامتياز فى الشركة المساهمة اعطاء حملة الاسهم الممتازة حق اولوية على الارباح ، حيث تضمن الشركة لهم الحصول على ارباح بنسبة محددة عادة قبل توزيع اى مقدار من الاباح على الاسهم العادية ،

ومقابل ذلك الامتياز قد يضحى حملة الاسهم الممتازة بحقهم فى التصويت فى الادارة او بحقهم فى اقتسام الارباح التى تزيد عن النسبة المحددة .

من هنا فإن الاسهم الممتازة تعطى حقوق للملكية فى الشركة المساهمة بشكل أكثر تفضيلا لمساهميها على المساهمين العاديين فى الامور التالية :

1- تفضيل فى توزيع الارباح .

2- تفضيل فى الحصول على فائض الاصول عند تصفية الشركة .

3- تعتبر الاسهم الممتازة اقل مخاطرة من الاسهم العادية ، حيث عادة ما تتحدد توزيعات الارباح على المساهمين الممتازين بنسبة مئوية محددة مقدما من القيمة الاسمية للسهم ، ويجرى توزيعها مسبقا لاية ارباح يتقرر توزيعها على المساهمين العاديين .

4- تشمل الاسهم الممتازة على بعض الخصائص من كل من حقوق الملكية والالتزامات ، وتجعل خصائص مثل معدل العائد المحدد مقدما والقابلة للسداد وعدم اعطاء الحق فى التصويت فى الجمعية العامة تلك الاسهم قريبة من طبيعة الالتزامات مثل القروض طويلة الاجل ، الا انه من ناحية اخرى ليس هناك التزام على المنشآة عموما لسداد قيمة الاسهم الممتازة فى تاريخ معين وبتلك الصفة تعتبر مصدر دائم للاموال ومن هنا يتم تصنيفها ضمن حقوق المساهمين حتى لو كانت قابلة او السداد **Redeemable Preferred Stock** .

5- تتميز بعض الاسهم الممتازة بخاصية قابليتها للسداد **Callable** حيث يتعين انه تسدد الشركة قيمة تلك الاسهم (بسعر معين مقرر) ، حيث تسدد الشركة القيمة المسبق عليها للمساهم الممتاز ومن هنا قد تنتهى علاقة الملكية فى الشركة .

6- تتميز بعض الاسهم الممتازة بأنها قد تعطى للمساهم الحق فى ان يقوم بتحويل اسهمه الممتازة باسمهمع عادية Convertible Preferred Stock بناء على سعر محدد مقدما .

7- يمكن للاسهم الممتازة ان تكون مجمعة للارباح Cumulative Preferred Stock بحيث تضمن للمساهم الحصول على جميع التوزيعات المقررة للسهم بما فيها السنوات السابقة التى لم يعلن فيها عن ارباح ، ويسبق المساهمين العاديين فى توزيع الارباح متى تم اعلان الشركة لتوزيعها ، ويطلق على الاربـــاح المقـــررة للاسهم الممتازة مجمعة الارباح فى السنوات التى لا يجرى خلالها توزيع للارباح بتوزيعات الارباح المتأخرة Dividends In Arrears .

8- احيانا ما تعطى ميزة اضافية لحملة الاســهم الممتــازة عــن طريــق اعطائهم الحق ليس فقط فى التمتع بأفضلية عند توزيع الارباح بتحديد معــدل معين لربح السهم الممتاز ، وانما ايضا الحق فى مشاركة المساهمين العاديين فى الارباح الموزعة بعد توزيع المعدل المقرر لارباح الاسهم الممتازة ويطلق على تلك الاسهم فى هذه الحالة بمصطلح الاسهم الممتــازة المشــاركة فــى الارباح Participnting Preferred Stock والتى قد تكون مشاركة بالكامل او جزئية فى الارباح Fully Or Partially Participating .

4- المسئولية المحدودة لحملة الاسهم Limited Liability

تمثل الاستثمارات التى يقدمها المساهمون فى رأس مــال الشــركة الحــد الاقصى للخسائر الى يمكن ان يتحملوها ، ويتحدد الحد الاقصـــى لمســئولية حملة الاسهم Shareholders فى حالة افلاس او تصفية الشركة بمقدار القيمة الاسمية الواردة على وجه صك السهم ، وتمثل تلك القيمة الحد الادنى الــذى يجب على حملة الاسهم دفعة قبل الحصول عليه ، مما يجعلهم غير مســئولين

عن اداء ديون الشركة من اموالهم وممتلكاتهم الشخصية ، بعبارة اخرى فإنــه اذا تعرضت الشركة لخسائر لدرجة تجعل الاصول المتبقية بها غيــر كافيــة لسداد الدائنين ، فإن الدائنين لا يمكنهم الرجوع علــى الاصــول الشخصــية للمساهمين ، بعكس الحال فى شركات الاشخاص والمنشآت الفردية ، حيــث يمكن استخدام الاصول الشخصية للملاك فى الدفاتر بالمطالبات المستحقة على الشركة والتى لم تسدد بعد .

ولاشك ان مسئولية المساهمين المحددة عــن التزامــات الشــركة (بقــدر مساهمتهم فى الشركة) تعتبر امرا منطقيا فى ضوء خاصية انفصال الملكيــة عن ادارة الشركة حيث ليس من المعقول امتداد مســئولية المســاهمين عــن التزامات الشركة الى اموالهم الخاصة .

5- وجود شخصية قانونية مســتقلة **Separate Legal Entity** للشــركة المساهمة عن اصحابها الملاك ، بما يسمح بضمان استمرارية سياسات لشركة بصرف النظر عن تغيير اصحابها ، ويؤدى تلك الــى اســتمرارية الشــركة المساهمة فى ممارسة نشاطها رغما عن تغيير الاشخاص الملاك ، حيث ان شكلها القانونى لا يتأثر بذلك حيث يتوافر للملاك امكانية تصفية اســتثماراتهم بسهولة دون حاجة الى تصفية الشركة ذاتها ، فلاشك ان تبادل اسهم الشــركة من مساهم الى مساهم اخر جديد لا يخلق موارد مالية جديدة للشركة ، باعتبار ان ذلك لن يؤثر على اصولها ، كما انه لا يؤثر على استمراريتها فى نشاطها واعمالها .

6- امكانية فصل الملكية عن الادارة

حيث يمكن ان تدخل الشركات فى معاملات عن طريــق ادارتهــا دون الرجوع الى الملاك ، فليس من الضرورى ان يقوم هــؤلاء المــلاك بــادارة

الشركة مما يمكن استخدام الكفاءات الادارية الخبيرة فى ادارة الشركة لصالح مساهميها عن التزاماتها .

7– وجود صيغة رسمية لاجراءات توزيع الارباح على المساهمين

Formality Of Profit Distribution

يحدد النظام الاساسى للشركة المساهمة كيفية توزيع الارباح ، وبصفة عامة توجد ثلاثة شروط يتعين اخذها فى الاعتبار قبل اجراء اى توزيعات على المساهمين هى :

1– لايجب اجراء اى توزيعات للارباح على المساهمين قبل سداد راس مال الشركة بالكامل وتنفيذ اى شروط قانونية وتعاقدية مثل تكوين الاحتياطى القانونى .

2– يجب موافقة الجمعية العامة للمساهمين على مشروع توزيع الارباح المعد عن طريق مجلس الادارة .

3– يجب ان يتم توزيع الارباح النقدية طبقا للشروط والحقوق والمزايا الخاصة بكل نوع من انواع الاسهم .

الشركات ذات الطبيعة المختلطة

وتلك الشركات فى الواقع تجمع بين خصائص شركات الاشخاص وشركات الاموال على سبيل المثال شركات التوصية بالأسهم والشركات ذات المسئولية المحدودة.

A– شركات التوصية بالاسهم Commandiate Companies With Shares

وتعرف تلك الشركة بانها عبارة عن شركة يتكون رأسمالها من حصة او اكثر يملكها شريك متضامن او اكثر ، واسهم متساوية القيمة يكتتب فيها مساهم او اكثر ويمكن تداولها اى انها تتكون من نوعين من الشركاء :

a– **شركاء متضامنين**

حيث يجمعهم الاعتبار الشخصى – ويسألون عن ديـون الـشركة مـسئولية تضامنية وغير محدودة فى جميع اموالهم ، شأنهم فى ذلك شأن الشركاء المتضامنين فى شركة التضامن او شركة التوصية البسيطة ، ولا يجوز لهؤلاء الشركاء التنازل عن حصصهم فى رأس مال الشركة او الخروج منها ، كما ان حياة الشركة ترتبط الى حد كبير بوجود هؤلاء الشركاء على قيد الحياة وكاملى الاهلية .

b- شركاء مساهمين

وتأخذ حصصهم شكل الاسهم كما هو الحال فى شركات المساهمة بحيث يعتبر الشريك مسئولا فى حدود ما اكتتب فيه ، كما يجوز ان تتداول اسـهمها بـالطرق المعمول بها فى شركات المساهمة ، ويشترك هؤلاء المساهمون فى ادارة الـشركة من خلال الجمعية العامة للمساهمين فى حدود معينة طبقا للنظام الاساسى للشركة .

B- الشركات ذات المسئولية المحدودة Limited Liabilities Companies

كذلك تعتبر شركة ذات طبيعة مختلطة ما يعرف بالشركات ذات المسئولية المحدودة **Limited Liability Companies** وهى تلك الشركات التى تتكون من عدد معين من الشركاء لا يزيد عددهم عن خمسون شريكا (ولا يقلون عن اثنين بالطبع) يسأل كل منهم عن ديون الشركة مسئولية محدودة بقدر حـصتهم فـى راس المال ، وتلك الشركات تقترب من شركات الاشخاص فى انها لا تجمـع عددا كبيرا من الشركاء وحصة الشريك فيها غير قابلة للتداول ، هـذا عـلاوة على انها لا تجمع رأس المال عن طريق الاكتتاب العام ، كما ان تلك الـشركة تقترب من شركات الاموال لان مسئولية الشريك فيها محدودة بحـصته، هـذا ويبلغ الحد الادنى لرأس مال تلك الشركات بمبلغ خمسون الف جنيه [1].

---

[1] تم استحداث تعديل في تحديد الحد الأدنى للشركة ذات المسئولية المحدودة فى عام 2007 بحيث يمكن تكوينها برأس مال يبلغ 1000 جنيه كحد أدنى ثم استحداث تعديل أخر عام 2008 بأن يكون الحد الأدنى لرأس مال تلك الشركات بمبلغ جنيه واحد

ويحكم كل من شركات التوصية بالاسهم والشركات ذات المسئولية المحدودة قانون الشركات رقم 159 لسنة 1981 ، هذا وتتمتع تلك الشركات بنفس خصائص شركات المساهمة من حيث :

- عدم وجود التزام شخصى على حملة الاسهم او المسئولية المحدودة .
- انها شركات ذات وحدة قانونية مستقلة تتميز باستمرار وجودها ، حيث انها تستمر فى اعمالها على الرغم من تغير المساهمين او الشركاء فيها .
- الفصل بين الادارة والملكية – حيث ليس هناك حق لحامل السهم فى ادارة الشركة الا اذا تم انتخابه عضو بمجلس الادارة او مدير للشركة .

1.2 مشاكل المحاسبة عن شركات الأشخاص

Accounting Problems For Partnership and Limited Partnership

بوجه عام يتم تطبيق معايير المحاسبة المتعارف عليها على كافة معاملات شركات الأشخاص التى يتم تسجيلها في دفاتر وسجلات اليومية والأستاذ الأ ان هناك معاملات تتميز بها تلك الشركات تتطلب معالجات محاسبية خاصة عند إثباتها . ولعل أبرز تلك المشكلات مايلى :-

1– مشاكل تكوين رأس مال الشركة Problems in Enterprise Formation

وهى تتعلق بمشاكل أثبات سداد رأس المال المقدم من الشركاء سواء في صورة أصول نقدية أو أصول غير نقدية أو أصول والتزامات منشأة فردية (صافي أصول عينية) .

2– مشاكل الحسابات الشخصية للشركاء

Problems in Personal or Current Account

وهى مشاكل تتعلق بإثبات المعاملات التى تحدث بين الشركة والشركاء والتى تؤثر على حقوقهم طرف الشركة . حيث يتم إثبات تلك التغيرات في

حقوق الشركاء في حساب خاص لكل شريك منفصل عن حساب رأس ماله ، ولعل أبرز المعاملات التى تحدث وينتج عنها أثر مباشر أو غير مباشر على الحساب الشخصى للشريك سواء بالزيادة أو بالنقص مايلى :-

- المسحوبات وفوائدها .
- قروض الشركاء وفوائدها .
- الأرباح أو الخسائر وطرق توزيعها **Dividing**.

3- مشاكل إعادة تنظيم الشركة Problems in Enterprise Rseorganization

حيث قد تحدث تغيرات وتعديلات على عقد الشركة ، وكما سبق القول تمثل تلك التعديلات بمثابة حلاً للشركة وإنقضاء لها من الناحية القانونية ، حيث يتم تكوين شركة جديدة ،ويتم في تلك الحالة تغيير وتعديل عقد الشركة ، من خلال ذلك تتولد عديد من المشاكل المحاسبية في تلك الاحوال نتيجة :-

1- زيادة رأس المال والتى تتم عادة عن طريق السداد نقداً أو عينياً أو عن طريق استخدام الأرصدة الدائنة للحسابات الشخصية للشركاء ، أو استخدام الأرباح غير الموزعة أو استخدام قروض الشركاء .

2- تخفيض رأس المال والذى يتم عن طريق رد جزء من رأس المال نقداً أو استخدام الأرصدة المدينة للحسابات الشخصية لإجراء التخفيض أو أعادة تقدير الأصول المختلفة .

3- انضمام شريك جديد Adimission of Partner

تتوقف المشاكل المحاسبية الناتجة عن الانضمام عن طريق حصول الشريك الجديد على حصة في رأس المال ، وتتم التفرقة بين حالتين :-

(i) حالة شراء الشريك الجديد حصة من رأس مال أحد أو أكثر من الشركاء الأصليين .

(ii) حالة قيام الشريك الجديد بإستثمار وضخ أموال جديدة في الشركة .

4- انفصال أو أنسحاب شريك Retirement or Withdrawal of a Partner

فقد ينسحب أحد الشركاء سواء بموافقة الشركاء أو بموجب حكم قضائى وهنا قد يتم حل الشركة ، وتلافياً لماقد يلحقها من أضرار فقد يتم اتفاق بـــاقى الشركاء على الأستمرار رغماً عن ذلك الأنفصال . وهنا توجد شكلين هما :-

(i) مشاكل تحديد حقوق الشريك المنفصل في تاريخ التخارج .

(ii) سداد حقوق الشريك المنفصل .

5- أنقضاء شركة التضامن Dissolution of the Enterprise

يحدث أنقضاء وتوقف **Dissolution** الشركات عموماً لأسباب عامة لكافة أنواع الشركاء واسباب خاصة تتعلق بشركات الأشـــخاص . وتتمثـــل تلـــك الأسباب على النحو التالى :-

(i) الأسباب العامة لإنقضاء الشركات :-

1- انتهاء الميعاد المحدد **Expiry of The Term Duration** للشـــركة ، مالم يتضمن عقد الشركة شرطاً يجيز التجديد .

2- إجماع الشركاء على إنهاء الشـــركة قبـــل حلـــول الميعـــاد المحـــدد لإنقضائها.

3- إنتهاء أو اتمام العمل **Completion of The adventure** الذى تأسست الشركة من أجله حتى ولم يتم إنتهاء المدة أو الميعاد المحدد للشركة في عقد تأسيسها وتكوينها.

4- هلاك جميع أصول الشركة أو غالبيتها بحيث يتعذر الأســتمرار فـــي أعمال الشركة مالم يتفق اجمالى هؤلاء الشركاء على الأستمرار .

5- إندماج Merging الشركة في شركة أخرى أو أكثر وتكـوين شـركة أخرى جديدة .

وقد يتم تأميم الشركة والأستيلاء عليها مقابـل دفـع تعـويض للشـركاء بالشركة مع إنهائها وتوقفها وعدم الاستمرار في أعمالها .

(ii) الأسباب الخاصة لأنقضاء شركات الأشخاص

هناك اسباب خاصة لأنقضاء شركات الأشخاص هى :-

1- أنسحاب أحد الشركاء Retirment of a Partner من الشركة ، بشرط ان يكون أنسحابه مشروعاً قانوناً ، حيث يجوز للشريك الانسحاب من الشركة بشرط أخطار رغبته إلى سائر الشركاء الأخرين على ان يكون ذلك بموافقة باقى الشركاء .

2- صدور حكم قضائى من احد المحـاكم The Court يؤيـد أنقضـاء الشركة نتيجة وجود منازعة بين الشركاء .

3- وفاة احد الشركاء The Death of a Partner

4- إعسار او إفلاس احـد الشـركاء The Isolvency of a Partner أو الحجز عليه نتيجة إلمام السفه أو الجنون به .

5- عدم وفاء احد الشركاء بما تعهد به .

6- بيع شركة الأشخاص إلى شركة أخرى مساهمة .

وعموماً ففى بعض الحالات المذكورة بعاليه فان الشركاء قد يستمرون فى الشركة . أما اذا لم يستمروا – كما في باقى الحالات – فسوف هناك إنقضاء أيضا للشركة على النحو التالى :-

a- حيث يتفق الشركاء على ان الشركة يحق حلها وأنقضائها .

b- حيث يكون كافة الشركاء فيما عدا شخص وأحد قد تعرضوا للأفلاس أو الأعسار .

c- حيث يصبح المشروع غير شرعى او غير قانونى .

d- في حالة وجود أخطار من احد الشركاء للأنقضاء أو التوقف .

e- في حالة قضاء المحكمة بالإنقضاء وتتمثل الظروف التى خلالها تصدر المحكمة أمر الإنقضاء مايلى :-

- حيث يصبح أحد الشركاء ذو عقلية غير سليمة (مختلة) .
- حيث يعانى احد الشركاء من عدم قدرة دائمة على العمل .
- حيث يكون احد الشركاء مديناً نتيجة وجود سوء سلوك مشين يؤثر على الشركة جوهرياً .
- حيث يكون هناك عدم احترام دائم لعقد اتفاق شركة التضامن عن طريق احد الشركاء .
- حيث يقوم احد الشركة بتحويل مصلحته أو حصته إلى شخص ثالث لأخر .
- حيث يبدو قرار التوقف أو الأنقضاء للمحكمة انه عادل ومتكافئ .

وبعد ان يتم انقضاء شركة الأشخاص تستمر حقوق والتزامات الشركاء في كافة الأشياء الضرورية الخاصة بالمشروع . حيث يكون لكل شريك الحق في ان يكون له ملكية بالشركة يتم سدادها بعد تسوية ديون الشركة . وفيما يتعلق بتقسيم الأصول الناقصة (بعد سداد القروض والديون) يكون للشريك الحق في ان يكون له حسابات معدلة ويتم تقسيم صافى الأصول فيما بين الشركاء طبقاً لحقوقهم الموضحة بالعقد والحسابات .

وعموماً تتولد عديد من المشاكل نتيجة لإنقضاء شركات الأشخاص ، يمكن إجمالها إلى أربعة :-

(i) إنقضاء الشركة وحلها ثم تصفيتها .

حيث يتم إنهاء أعمال الشركة وتصفيتها **Liquidation** بحيث يتم بيع أصول الشركة وتحصيل مالها من حقوق طرف الغير وسداد ما عليها من حقوق لصالح الغير وتوزيع ما تبقى من أموال على أصحاب الحقوق بالشركة .

(ii) إنقضاء الشركة نتيجة تحويلها إلى شركة مساهمة .

حيث يؤدى حل الشركة إلى نقل كل او بعض أصول الشركة الى شركة المساهمة ، وفي مقابل ذلك يتم دفع مقابل معين في صورة أسهم عينية بالشركة المساهمة .

(iii) إنقضاء الشركة وحلها ثم إعادة تكوينها

ويحدث ذلك في حالة انضمام الشركة إلى شركة أخرى سواء قائمة **Merger** أو إندماج الشركة مع شركة أخرى أو أكثر وتكوين شركة أخرى جديدة **Amalgamation** ، ويترتب على ذلك أنتقال الأصول المختلفة بعد إعادة تقديرها للشركة الجديدة ويصبح الشركاء في الشركة المنضمة او المندمجة شركاء جدد في الشركة الجديدة .

(iv) إنقضاء الشركة وإعادة تنظيمها مرة أخرى .

ويؤدى ذلك إلى مجرد تغييرات في هيكل رأس المال **Capital Readjustment** عن طريق زيادة أو تخفيض رأس المال أو إعادة تقدير الأصول أو الخصوم . وقد يترتب على إعادة التنظيم دخول أو خروج شريك أو أكثر من الشركة . ويلاحظ ان ذلك لن يؤدى إلى حل الشركة وكذلك لا يفقدها شخصيتها المعنوية كما هو الأمر بالنسبة لأعادة تكوين الشركة .

1.3 أنشطة وواجبات

1.3.1 اسئلة للمناقشة وللمراجعة

1- ماهى الاشكال القانونية المختلفة التى تتخذها الشركات والتنظيمات ؟

2- فرق بين خصائص المنشات الفردية وشركات الاشخاص ؟

3- وضع مزايا وعيوب الاشكال القانونية لتنظيمات الاعمال ؟

4- وضع مسئولية المالك اوالشريك وحدودها فى كل نوع من انواع شركات الاعمال القانونية ؟

5- عرف شركات التضامن البسيطة موضحا خصائصها ؟

6- عرف شركة التضامن ذات المسئولية المحدودة موضحا خصائصها ؟

7- اعقد مقارنة بين طبيعة ومسئولية كل من الشريك المتضامن والشريك الموصي فى شركات الاشخاص ؟

8- اشرح مسئولية الشركات المتضامنين الشخصية والتضامنية ؟

9- تقدم شركات الاشخاص على الاعتبار الشخصي والثقة المتبادلة والوكالة المتبادلة – اشرح .

10- هناك عديد من مشاكل كل المحاسبة التى تواجة تكوين وتنظيم وانقضاء شركات الاشخاص – اشرح .

1.3.2 اكمل العبارات التالية :-

1- تتشابة المحاسبة فى شركات الاشخاص مع المحاسبة فى المنشات الفردية فيما عدا :-

....

....

2- يجرى تقديم الاصول غير النقدية ....عند تكوين شركة الاشخاص .

3- تبلغ القيمة الدفترية لشركة احمد وابراهيم 6000 جنية ويظهر راس مال كل من الشريكين رصيداً بمبلغ 300000 جنيه فاذا رغب كريم فى شراء حصة ابراهيم بمبلغ 400000 جنية فان حساب راس مال كريم يجعل دائنـــاً بمبلغ...

4- يجرى الاعتراف المقدرة الكمية غير العادية للـــشركة تحـــت اســـم ....

5- ما لم يمكن القصد هو اقتسام الربح والخسارة بالتساوى فان اساس الاقتسام يجب النص عليه فى ....

6- لا تدرج مكافات الشركاء ولا الفوائد على راس المال فى قائمـــة الـــدخل دائما تدرج فى..

7- تتمثل الاشكال القانونية لتكوين وتشغيل المشروعات فى :-

-..

- ....

- ....

8- تعانى المنشآت الفردية من عدة عيـــوب تتغلـــب عليهـــا شـــركات الاشخاص هى :-

....

....

1.3.3 علق على صحة او خطا العبارة :-

1- يتم التعامل لاغراض المحاسبة مع المنشات الفردية على انها كيان مستقل ومنفصل عن المالك .

2- تعتبر مسئولية المالك الفردى متشابهة مع مسئولية الشريك المتضامن فى شركات الاشخاص .

3- تعتبر مسئولية الشريك المتضامن غير محدودة تماما مثل المساهم فى شركة الاموال .

4- يجوز للشركات فى شركةالاشخاص التنازل عن حصتهم للغير فى حالة اختلافتهم مع باقى الشركات .

5- ان إنهاء الشكل القانونى لشركة الاشخاص يعني انها الشخصية المعنوية لها .

6- تعتبر مسئولية الشريك الموصى فى شركات التوصية البسيطة مسئولية شخصية وتضامنية .

7- يترتب على اعادة تنظيم راس مال شركات الاشخاص انقضاء وحل الشركة ويتعين تصفيتها وتحديد حقوق كل شريك .

8- هناك اسباب عامة لانقضاء شركات الاشخاص وشركة المساهمة .

9- هناك اسباب خاصة يترتب عليها انقضاء شركات التضامن .

10- تنقضى شركات الاشخاص ويتم تصفيتها متى تم اندماجها او انضمامها فى شركة اخرى .

1.3.4 اسئلة الاختيار المتعدد :-

1- كافة المعلومات التالية صحيحة فيما يتعلق بخصائص شركات فيما عدا :-

A. المشاركة فى الملكية وفى الربح والخسارة .

B. التزام غير محدد للشركات .

C. العمر القانونى غير محدد (الاجل غير مسمى) .

D. يعمل جميع الشركات فى ظل قانون الشركات والتفويض الممنوح كل منهم بموجب عقد الشركة .

2- المشاركة فى الملكية شخصية واكثر للقيام لعمل اقتصادى يهدف الى تحقيق الربح - يعنى ذلك التعريف :-

A. منشات الافراد .

B. شركات الاشخاص .

C. شركات المساهم .

D. لا شيء مما ذكر .

3- يعنى التوقف القانونى لشركات الاشخاص :-

A. انهاء الشكل القانونى نتيجة للتغير فى العلاقة بين الشركاء .

B. انهاء النشاط الرئيسى للشركة وانهاء شخصيتها المعنوية .

C. التصفية .

D. كل ما ذكر .

E. لا شئ مما ذكر .

4- قد يتم انقضاء شركة الاشخاص وحلها وتوقفها فى ظل الحالات التالية :-

A. تصفية الشركة .

B. تحويلها الى شركة مساهمة .

C. اندماجها او انضامها الى شركة اخرى .

D. كل ما ذكر .

5- تمثل مسئولية كل من الشركاء فى شركة التوصية البسيطة بالاتى :-

A. مسئولية غير محدودة .

B. مسئولية شخصية .

C. مسئولية تضامينية .

D. لا شئ مما ذكر .

الوحدة الثانية

تصفية شركات الاشخاص

Liquidating Partnerships

الوحدة الثانية

تصفية شركات الاشخاص

Liquidating Partnerships

2.1 مفهوم ومراحل واجراءات التصفية ومشاكلها .

2.2 المحاسبة عن تحويل اصول الشركة الى نقدية .

2.3 المحاسبة عن توزيع النقدية دفعة واحدة .

2.4 المحاسبة عن توزيع النقدية على دفعات .

2.5 أنشطة وواجبات .

2.1 مفهوم ومراحل واجراءات التصفية ومشاكلها

The meaning , steps and problems in liquidation process

2.1.1 مفهوم التصفية Liquidation Concept

يشير معنى التصفية الى انهاء انشطة الشركة بعد انقضائها وحلها لعديد من الاسباب التى سبق ذكرها . وتتم التصفية عادة بعد ان يتم تعيين مصفى **Liquidation Officer** (قد يكون أحد الشركاء ذاتهم أو محاسب عام مهنى والذى يقوم ببيع اصول الشركة وتحصيل مالها من حقوق طرف الغير ثم تسديد ماعليها من ديون لصالح الغير ، وتوزيع ماتبقى من اموال على الشركاء .

بعبارة أخرى يقال ان الشركة فى حالة تصفية أو فى مرحلة تصفية عندما يتم انهاء انشطتها الاقتصادية عن طريق تحويل اصولها الى نقدية وتسوية التزاماتها مع الدائنين ثم توزيع اى نقدية متبقاه على الشركاء .

فمن جهة قد يتم بيع صافى اصول الشركة كوحدة واحدة ، الا انه من جهة ثانية فقد تباع تلك الاصول على مراحل وعندئذ يجب استخدام كل او معظم النقدية التى تحصل فى سداد المستحق للدائنين . ولذلك فقد تتم عملية التصفية بسرعة أو قد تستغرق عدة شهور وربما عدة سنوات من الزمن .

وقد تشير بعض الكتابات الى أن مصطلح التصفية هو مجرد سداد وتسوية الالتزامات **Payment of Liabilities** الا ان ذلك المعنى يتسم بالضيق وعدم الاتساع ، حيث يتم استخدامه فى هذا المؤلف غالباً بمعناه العريض للاشارة الى انهاء وحل انشطة احد الشركات وبالتالى تضمين كافة جوانب عملية التصفية فى مجموعها **The Entire Widing-up Process** .

وعادة ماتستخدم عدة مصطلحات داخل عملية التصفية هى التحقق **Realization** بمعنى تحويل الاصول الى نقدية ، مصطلح سداد ودفع

Payment اى مستحقات او التزامات للدائنين بالاضافة الى مصطلح التوزيع Distribution حيث يتم توزيع اى نقدية متبقاه للشركاء .

2.1.2 خطوات ومراحل عملية التصفية

Step and Phases of Liquidation

عند اتخاذ قرار بتصفية احدى شركات الاشخاص (انهاء الشركة وعدم الاستمرار فى انشطتها واعمالها العادية) يجب تعديل **Adjusting** الحسابات **Account** تم اقفالها **Closed** ويتضمن ذلك اقفال صافى ربح أو خسارة الفترة المالية الاخيرة فى حـــ / راس مال الشركاء .

ومن الناحيةالعملية تتمثل مراحل عملية التصفية كما يشرحها الشكل رقم (2.1) على النحو التالى :

1- **التحقق Realization** ويعنى تحويل الاصول الى نقدية ، حيث عادة ماتبدأ عملية التصفية ببيع الاصول غير النقدية **Sell the Non Cash Assets** على سبيل المثال الاراضى والمبانى والالات والسيارات ...الخ الى اصول نقدية .

2- **الدفع Payment** وهو يشير الى مرحلة دفع الالتزامات المستحقة على الشركة لصالح الغير وهم الدائنين حسب اولوية الدفع لكل دائن (أو مدين) اى ما اذا كان الامر يتعلق بديون عادية أم ديون مقابل أحد الاصول .

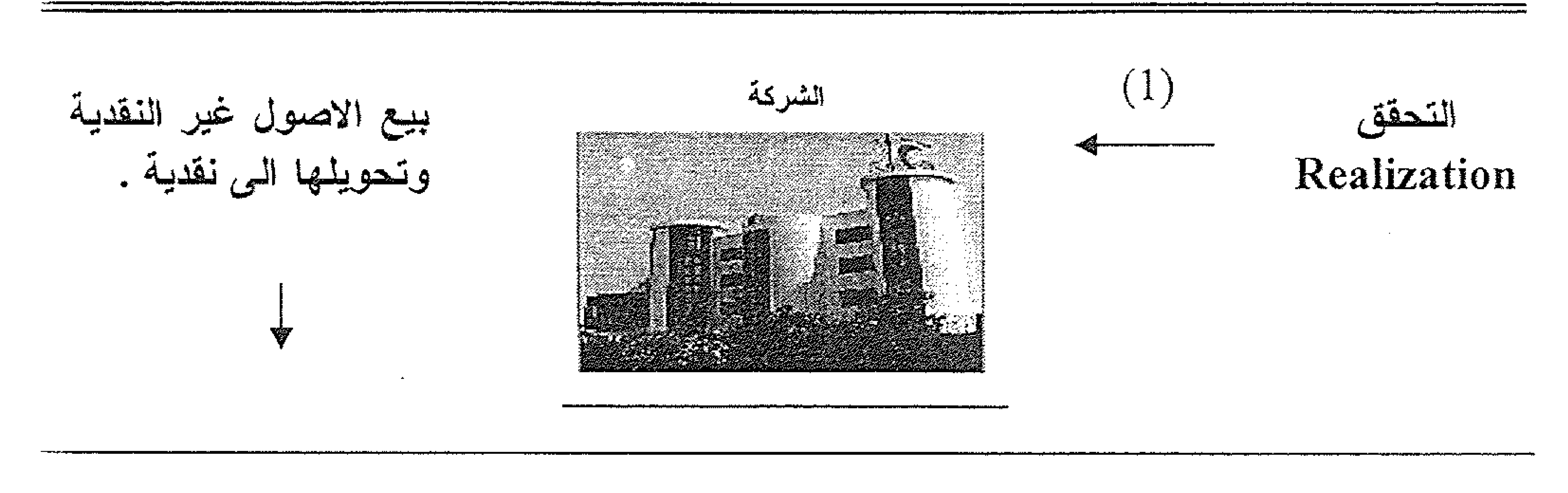
وقد تتم تلك المرحلة دفعة واحدة فى نهاية عملية التصفية وهومايطلق عليها بالتصفية البسيطة والسريعة ، أو قد تتم تلك المرحلة على دفعات عند تحصيل اى مبالغ من بيع الاصول أو تحصيل حسابات المدينين وهى مايطلق عليها بمرحلة التصفية المركبة او التدريجية .

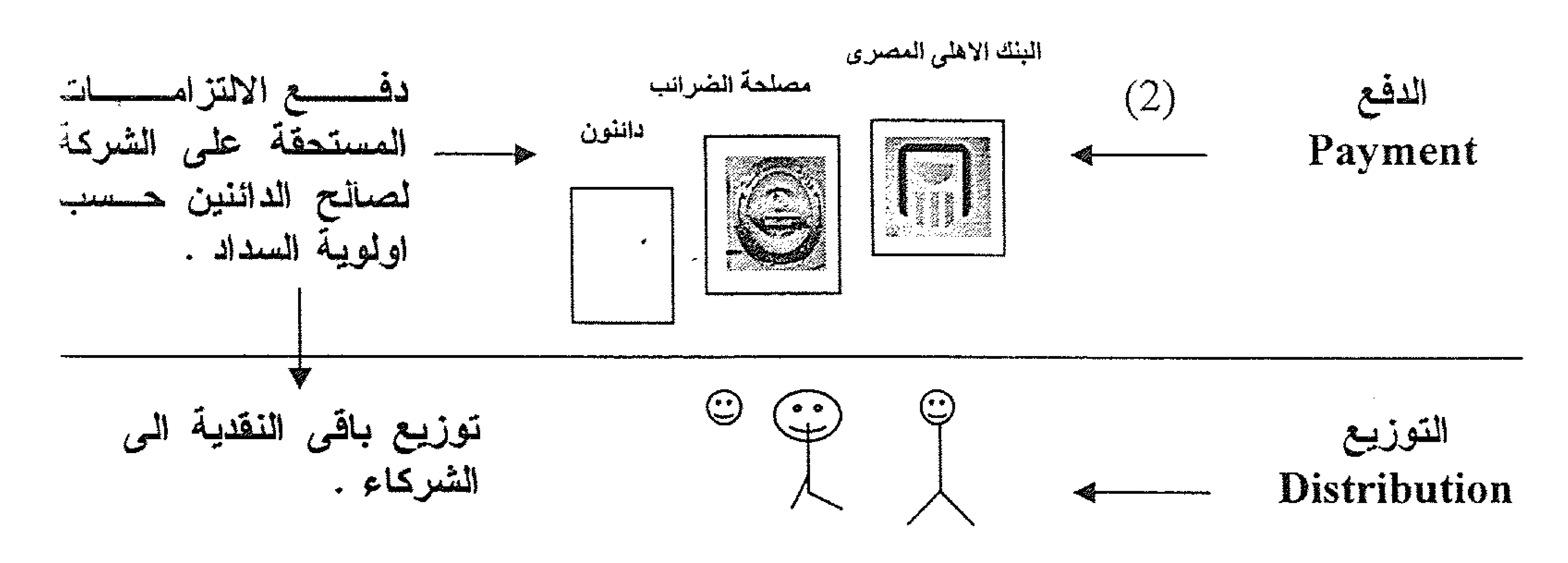
3- التوزيع Distribution وتنصب تلك المرحلة بصفة اساية على توزيع الباقى من النقدية بعد سداد الالتزامات الى الدائنين على الشركاء .

وغنى عن البيان فإن المصفى عادة ما يقوم بسداد الالتزامات طبقاً لدرجة اولويات كميات كل دين ، حيث يتم سداد الالتزامات لكافة الـدائنين اولا ثـم الالتزامات التى تستحق على الشركة لصالح الشركاء ثم دفع الباقى للـشركاء سداداً لرصيد حساب رأس المال والارباح .

شكل (2-1)

الخطوات الخاصة بتصفيه شركة التضامن





وقد تأخذ عملية التصفية خطوة اضافية ثانية هى توزيع ناتج بيع الاصول غير النقدية اذا اسفرت عن مكاسب **Gains** أو خسائر **Losses** على الـشركاء وفقا لنسبة توزيع صافى الدخل **Income Sharing** ، على ان ترحل حصة كل

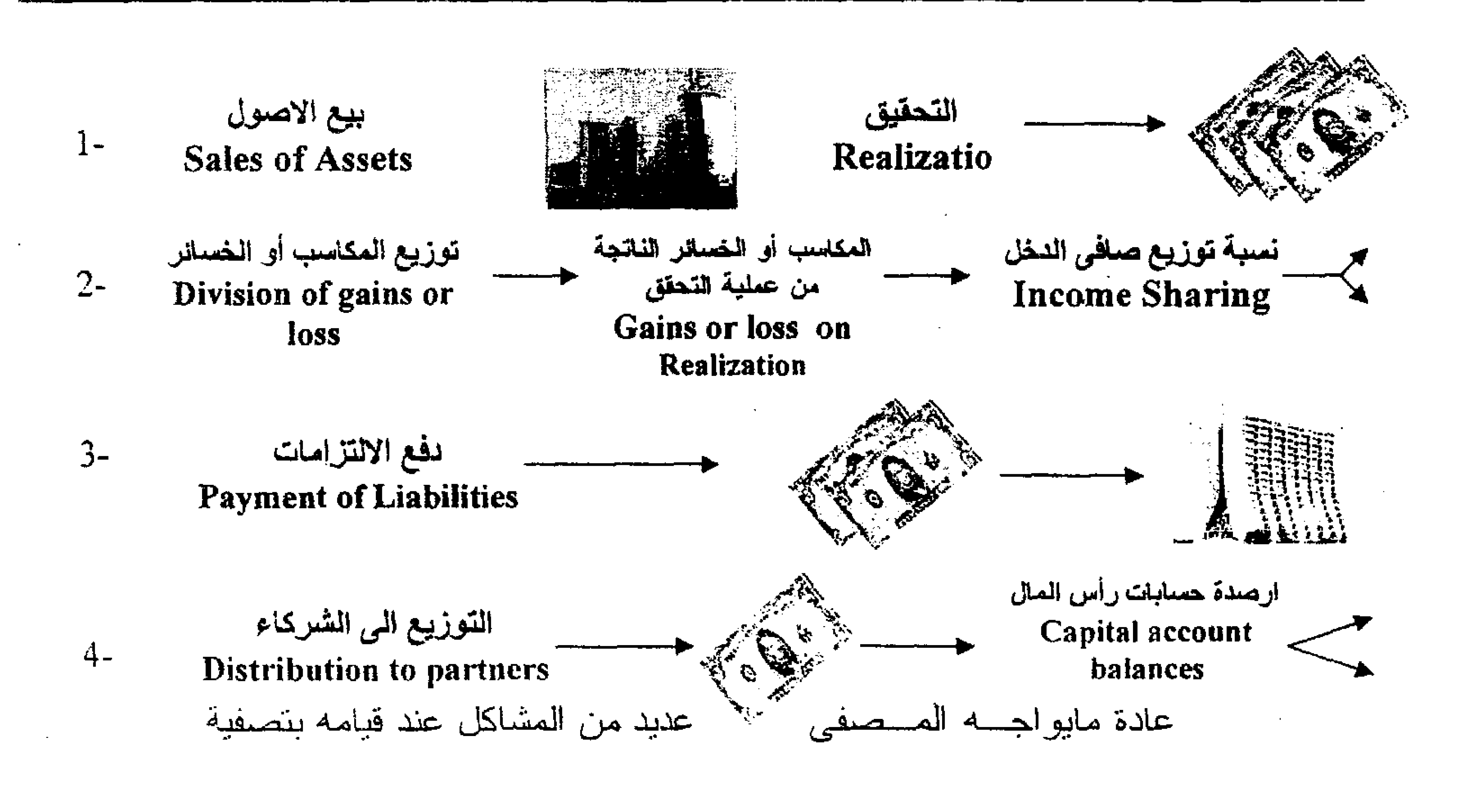
شريك الى حساب راسماله . الا انه يجب الا يتم دفع اى مبـــالغ لاى شـــريك حتى يتم سداد كافة الالتزامات المستحقة للدائنين **Claims of creditors** علـــى الشركة من النقدية المكونة من عملية التحويـــل **Realization** . فـــإذا كانـــت النقدية المحصلة من بيع الاصول لاتكفى لدفع الالتزامات بالكامل فعندئذ يحق لاى دائن له رصيد طرف الشركة ان يحصل على ذلـــك الرصـــيد **Balance** جبرا من الاصول الشخصية لاى شريك سواء اكان رصيد حساب رأسماله فى الشركة مدينا **Debit** أم دائنا **Credit** .

ويوضح الشكل البيانى رقم (2-2) عملية التصفية وفقاً للشرح المتقدم .

شكل بيانى رقم (4)

خطوات عملية تصفية شركة التضامن

Steps in liquidating a partnership



عادة مايواجـــه المـــصفى عديد من المشاكل عند قيامه بتصفية

الشركة لعل ابرزها مايلى :

1- اختيار طريقة التصفية Liquidation Methodology

قد يقوم المصفى باجراء عملية التصفية دفعة واحدة او على دفعات حيث تتسم الطريقة الاولى بالسرعة والبساط باعتبار ان اجراء عملية السداد للدائنين والتوزيع للشركة يتم دفعة واحدة بمجرد تحصيل النقدية من بيع كافة الاصول غير النقدية، فى حين تتصف الطريقة الثانية بالطول والتعقيد حيث تتم عملية السداد للدائنين والتوزيع للشركاء على دفعات وفى اوقات مختلفة عند تحصيل اى مبلغ من بيع احد الاصول غير النقدية .

ولاشك ان الفيصل فى التفرقة بين الطريقتين يعتمد على وقت تحصيل قيمة الاصول غير النقدية ووقت دفع ما على الشركة لصالح الدائنين ثم توزيع الباقى على الشركاء بعد ذلك .

2- عدم كفاية النقدية المتولدة لدى المصفى

قد يحدث عجز فى حصيلة النقدية المتولدة من بيع الاصول غير النقدية ومن ثم يواجه المصفى مشكلة عدم وجود نقدية تكفى لسداد الدائنين ، ومن هنا يتطلب الامر توزيع ذلك على العجز على الشركاء حسب النسبة المتفق عليها فى عقد الشركة تاسيساً على ضرورة قيام كل شريك يتحمل مسئولية القضامينة **Jointly** عن ديون الشركة لصالح الغير - ويشار الى تلك الحالة باعسار الشركة ذاتها **Insolvent Partnership** وقد يترتب على ذلك أيضاً ظهور رصيد مدين لاحد أو أكثر من الشركاء وفى تلك الحالة قد يرى المصفى القيام بالاتى :

a) تحصيل الرصيد المدين من الشريك .

أو b) اجراء مقاصة بين الرصيد المدين وبين اى مبالغ مستحقة له طرف الشركة.

أو c) معالجة الرصيد المدين لاحد الشركاء بخسارة توزع على باقى الشركاء حسب نسبة توزيع الارباح .

وقد تتعاظم المشكلة حين يتم اعسار الشركة ذاتها **Insolvent Partnership** بمعنى عدم كفاية الايراد المتحصل من بيع اصول الشركة لسداد مطالبات الدائنين مما قد يترتب عليه تحمل كل شريك بمسئولية التضامنية عن ديون الشركة .

3- مراعاة العدالة فى سداد توزيع حصيلة الاصول

Considering Fairness as Paying and Distributing

يقوم المصفى بمواجهة مشكلة عند توزيع حصيلة بيع الاصول بعد سداد مطالبات الدائنين حسب درجة اولوية السداد على الشركاء فى حالة زيادة المبالغ الواجب سدادها هؤلاء الدائنين بما فيهم الشركاء عن ارصدتهم المستحقة وفى تلك الحالة يقوم باتخاذ عدة اجرءات لمراعاه ضمان تحقيق عدالة التوزيع هى :

a) اعداد جدول يوضح حساب حد الامان لكل توزيع يتم لكل شريك من الشركاء .

أو b) يتم اعداد الجداول التالية فى حالة التصفية التدريجية (الطويلة) او على دفعات :

i. اعداد جدول يوضح الحد الاقصى لخسارة الشركة .

ii. اعداد جدول يوضح أثر الخسارة على رصيد حساب راس المال لكل شريك .

iii. اعداد جدول يوضح التوزيع المناسب للنقدية لكل شريك .

4) وبخصوص تصفية شركة التوصية البسيطة ، فمن المعروف ان الشريك الموصى محدود المسئولية تجاه دائنى الشركة حيث أنه مسئول فقط عن ديون

والتزامات الشركة وخسائرها فى حدود حصته فى راس المال ، اى ان مديونيته محدودة بمقدار حصته فى راس مال الشركة على ان يكون راس ماله مسدداً بالكامل ، فإذا لم يكن مدفوعاً بالكامل فإن عليه القيام بسداد كاملاً، ولكن لايجوز لدائنى الشركة الرجوع الى الاصول الشخصية للشريك الموصى فيما لايزيد عن حصته فى راس المال حيث يتحمل الشركاء المتضامنون عنه الخسائر الزائدة عن حصته . ومن ثم فان الشريك الموصى حتى اذا كان موسراً مع اعسار جميع الشركاء الباقيين تظل الشركة معسرة ككل نظراً لعدم امكانية تحصيل اى مبالغ اضافية من الشريك الموصى .

2.2 المحاسبة عن تحويل اصول الشركة الى نقدية

Accounting for Realization of Assets into Cash

تتمثل الخطوات المحاسبية لبدء عملية التصفية فى المحاسبة عن تحويل اصول الشركة الى نقدية على النحو التالى :

1- اقفال الدفاتر والحسابات بغرض اعداد قائمة توضح المركز المالى (اصول الشركة والتزاماتها) فى تاريخ بدء التصفية .

2- اثبات بيع المصفى اصول الشركة غير النقدية وتحويلها الى نقدية سائله ، وتحصيل ما للشركة من ديون لدى الغير (حسابات مدينين أو تامينات لدى الغير ....) .

3- فتح حساب يطلق عليه حـ / التصفية يسجل به عملية البيع والتحصيل وما يتولد عنها من ناتج سواء ربح أو خسارة .

4- يتم اقفال حسابات المخصصات المتعلقة بالاصول التى حولت الى نقدية مثل مخصص الديون المشكوك فى تحصيلها أو مخصص هبوط الاسعار

بترحيلها الى الجانب الدائن من حـ/ التصفية اما بالنسبة لمخصصات اهلاك الاصول الثابتة فتقفل مع حسابات الاصول ذات الصلة .

5- وغنى عن البيان توجد بعض الحسابات فى جانب الاصول لاينطبق عليها احكام التحويل لنقدية سائلة بسبب انها بطبيعتها تمثل نقدية حاضرة على سبيل المثال حـ/ النقدية بالخزينة أو بالبنك ، او حساب خسائر مرحلة بالاضافة الى الارصدة المدينة للحسابات الشخصية للشركات حيث انها تقفل مباشرة بترحيلها لحساب راس مال الشركاء .

6- فى حالة اتفاق الشركاء فيما بينهم على حصول احدهم على بعض اصول الشركة ، يتم جعل حـ/ راس مال ذلك الشريك مديناً بالقيمة المقدرة لذلك الاصل مع جعل حـ/ الاصل ذاته دائناص بالقيمة الدفترية له مع ترحيل الفرق بين القيمتين الى حـ/ التصفية (حيث يجعل حـ/ التصفية مديناً فى حالة اذا ما كان الناتج خسارة) والعكس صحيح .

ولاشك ان المعالجة المحاسبة للمعاملات المالية التى ترحل لحساب التصفية تتوقف على احدى طريقتين يتبعها المصفى لتحويل اصول الشركة (بيع الاصول وتحصيل الديون) الى نقدية على النحو التالى :-

1- المعالجة فى ظل تحويل اصول المنشأة دفعة واحدة الى نقدية :

تعتمد تلك الطريقة على امكانية بيع اصول الشركة وتحصيل كل مالها من ديون او حقوق طرف الغير دفعة واحدة .

وتتمثل القيود المحاسبية لاثبات تلك المعالجة فى القيدين التاليين :

A) اثبات اقفال القيمة الدفترية للاصول غير النقدية

ويتم ذلك بجعل حـ / التصفية مدينا بنفس القيمة الدفترية للاصول الثابتة او المتدوالة غير النقدية والتى جعل حسابها دائنا على النحو التالى :-

منه		له		البيان		
380000				من حـ / التصفية		
				الى مذكورين		
		220000		حـ / الاصول الثابتة		
				(مبانى ، اثاث ، والات)		
		160000		حـ / اصول متداولة غير نقدية		
				(مدينين ، اوراق قبض ، تامينات لدى الغير حسابات)		
				اثبات اقفال القيمة الدفترية للاصول غير القيمة في حـ / التصفية		

B) أثبات قيد عملية تحويل الاصول غير النقدية الى نقدية سائلة دفعة واحدة

حيث يتم جعل حـ / التصفية دائناً بنفس القيمة التى تحققت Realized من تحويل الاصول غير النقدية (اصول ثابتة ، اصول متداولة غير نقدية كحسابات المدينين) ، ويتم جعل حـ / النقدية (سواء بالخزينة أو بالبنك) دائناً بنفس القيمة .

منه		له		البيان		
420000				من حـ / نقدية (بالخزينة او البنك)		
		420000		الي حـ / التصفية		
				اثبات تحصيل القيمة التى تحققت من تحويل الاصول غير النقدية الى نقدية		

ويمكن تصوير حـ/ التصفية على النحو التالى :

منه		له		البيان		
380000				الى مذكروين		
				(القيمة الدفترية للاصول الثابتة والمخزون وحسابات المدينين وتامينات لدى الغير)		
		420000		من حـ / النقدية		
40000				رصيد		
420000		420000		ناتج حصيلة التصفية		

ورغماً عن بساطة تلك العملية الا انها نادراً ما تتحقق فى الواقع العملى ، كما يترتب على اتباعها عدم معرفة الربح او الخسارة الناتجة من بيع اى اصل على حده أو تحصيل اى ديون على حده ، حيث يمكن الوصول فقط الى رقم وحيد لصافى الربح او الخسارةالتى حققتها عملية تحويل الاصول كوحدة

واحدة الى نقدية . ففى المثال السابق يمكن التعرف علـــى ان هنـــاك اربـــاح مقدارها **30000** تحققت من الفرق بين القيمة النقدية من عملية التحويل والقيمة الدفترية للاصول .

ولاشك ان المعالجة المحاسبية للمعاملات المالية التـــى ترحـــل لحـــساب التصفية تتوقف على احدى طريقتين يتبعها المصفى لتحويل اصول الـــشركة (بيع الاصول وتحصيل الديون) الى نقدية على النحو التالى :

2- المعالجة فى ظل تحويل كل اصل على حده الى نقدية

تستند تلك المعالجة على قيام المصفى ببيع كل اصـــل ثابـــت علـــى حـــده وتحصيل كل دين من حسابات المدينين على حده ايضاً حسب الظروف المحيطة.

ويتم اثبات القيود المحاسبية لتحقيق تلك المعالجة في ظل بيانات المثـــال التالى الافتراضية لاحدى شركات التضامن في **2008/12/31** .

- القيمة الدفترية للاصول الثابتة عقارات **100000** جنيـــه ، اثـــاث واجهـــزة **20000** جنيه .
- قيمة رصيد مخزون بضاعة **90000** جنيه .
- قيمة رصيد حسابات المدينين **120000** جنيه .
- قيمة رصيد تامينات لدى الغير **40000** جنيه .
- **قام المصفى ببيع العقارات بمبلغ 150000جنيه ، والاثاث والاجهزة بمبلـــغ 15000 جنيه والبضاعة بمبلغ 100000 جنيه ، كما حصل فقط مبلـــغ 105000** جنيه من حسابات المدينين ، كما حصل مبلغ تامينات لدى الغير .

فى ظل تلك البيانات يمكن اثبات قيود اليومية وتصوير حساب التـــصفية على النحو التالى :

A) قيود اليومية

منه	له	البيان
150000		من حـــ / النقدية (بالخزينة وبالبنك)
		الى مذكورين
	100000	حـــ / العقارات
	500000	حـــ/ التصفية
		اثبات حصيلة بيع العقارات وترحيل أرباح الــى حــساب التصفية
		من المذكورين
15000		حـــ / النقدية (بالخزينة او البنك)
5000		حـــ/ التصفية
	20000	الى حـــ / الاثاث والاجهزة
		اثبات المتحصل من بيع الاثاث والاجهزة وترحيل خــسارة البيع الى حـــ / التصفية
100000		من حـــ/ النقدية (بالخزينة او بالبنك)
		الى منكورين
	90000	حـــ / البضاعة
	10000	حـــ / التصفية
		اثبات المتحصل من حسابات المدينين وترحيل ما تم اعدامه الى حـــ / التصفية
40000		من حـــ / النقدية بالخزينة او بالبنك
	40000	الى حـــ/ تامينات لدى الغير
		اثبات المتحصل من تامينات لدى الغير

B) تصوير حـــ / التصفية

منه	له	البيان
	50000	من حـــ/ النقدية (ناتج بيع العقارات)
5000		الى حـــ / الاثاث والاجهزة (ناتج بيع الاثاث والاجهزة)
	10000	من حـــ/ النقدية (ناتج بيع البضاعة)
15000		الى حـــ/ حسابات المدينين (ناتج تحصيل المدينين)
40000		رصيد دائن (ارباح ناتج التصفية)
60000	60000	

تتميز تلك الطريقة بانها تتيح تحديد مقدار الربح أو الخسارة الناتجة مـــن تحويل كل اصل الى نقدية عن طريق مقارنة القيمة النقدية التى تم الحـــصول

عليها من بيع الاصول الثابتة او المخزون وتحصيل حسابات المدينين الى نقدية مع القيمة الدفترية لتلك الاصول فى تاريخ بدء عملية التصفية .

وقد اوضح حساب التصفية فى ظل بيانات المثال السابق ان القيمة النقدية التى تحققت من عملية التحويل أكبر من القيمة الدفترية للاصل ، حيث كان الفرق بين القيميتين ممثلاً للربح الناتج من عملية التحويل بمقدار **40000** جنيه .

2.3 المحاسبة عن توزيع النقدية دفعة واحدة وسداد حقوق الغير او الشركاء

قد يقوم المصفى بتوزيع النقدية المتحصلة والمتبقية لدى الشركة وقت بدء التصفية على اصحاب الحقوق سواء من الغير او من الشركاء دفعة واحدة (ويطلق عليها بالتصفية الفورية) . حيث بموجب ذلك يقوم المصفى بتوزيع النقدية المتحصلة بعد تحويل كافة اصول الشركة الى نقدية (بيع الاصول أو تحصيل الديون) وبعد معرفة كافة الارباح والخسائر النهائية لعملية التصفية على اصحاب الحقوق (سواء الغير او الشركاء) مع اهمية مراعاه اولوية السداد القانونية على النحو التالى :

1- مصروفات التصفية واتعاب المصفى .

2- المصروفات القضائية .

3- الضرائب المستحقة .

4- الاجور والمرتبات المستحقة للعاملين فى حدود 6 شهور ومازاد عن ذلك يضاف الى الديون العادية .

5- الايجار المستحق عن عامين ومازاد على ذلك يضاف الى الديون العادية.

6- قروض برهن احد الاصول . ويراعى ان اولوية سداده يكون فى حدود ثمن بيع الاصل المرهون ، ويعتبر باقى قيمة القرض برهن غير المسدد من الديون العادية .

7- الديون العادية ، وهى الديون المستحقة لـدائنى الـشركة دون حقـوق الشركاء (حسابات دائنين ، أوراق دفع) ، هذا ويمكن لدائنى الشركة الرجوع الى اموال الشركاء المتضامنين الخاصة لاستيفاء ديونهم اذا لم تكن اموال الشركاء ، وتوزع عليهم طبقاً لارصدة كل منهم من حقوق فى الشركة بعد تعديلها بانصبتهم فى ارباح وخسائر التصفية .

ولاغراض التبسيط يمكن التميز بين مصاريف التصفية واتعاب المـصفى ، والديون الممتازة ، والديون العادية ثم حقوق الشركاء .

ومن هنا يمكن القول بأن الخدمة الهامة التى يقدمها المحاسبون عند تـصفية شركة التضامن هى تحديد الاسلوب الملائم لتوزيع النقدية او اى اصول اخـرى على الشركاء بعد جميع الالتزامات . وعموماً فإن معظـم التـشريعات تـنظم الطريقة التى يجب اتباعها عند توزيع النقدية بواسطة شـركة التـضامن تحـت التصفية ، حيث عموماً ما يتم سداد المستحق للدائنين بالكامل وسـداد القـروض المستحقة للشركاء تم دفع حسابات راس المال الشركاء . ولاشك فـان اعطـاء الاولوية فى سداد قروض الشركاء قبل سداد رؤوس اموالهم يستند الـى منطـق قانونى ، ومع ذلك يبطل تنفيذ تلك القاعدة عملياً استناداً الى عرف قانونى يطلـق عليه حق المقاصة **Right of Offset** فإذا اصبح رصيد حساب راس مـال احـد الشركاء مديناً فيجب استخدام اى رصيد دائن فى حـ/ القرض الذى قـد يكـون مستحقاً لذلك الشريك لتعويض العجز المحتمل فى حساب راسماله . وعموماً فإن استخدام حق المقاصة يؤدى الى ان اجمالى النقدية التى يتسلمها الشريك خـلال التصفية تتساوى فى مقدارها سواء تم معالجة القرض الذى حصلت عليه الشركة فى حساب مستقل او ادماجه فى حساب راس مال الشريك ، فضلاً عن ذلك فإن

وجود حساب قرض لاحد الشركاء سوف لايؤدى الى تقديم توقيت الدفع الى اى شريك خلال التصفية .

وعادة مايتم اقفال مصروفات التصفية يجعل حـــ/ التصفية مديناً وحساب تلك المصروفات دائناً .

ويتم اثبات القيود الخاصة بتوزيع النقدية على الغير حسب اولوية السداد فـــى ظل تلك الطريقة على النحو التالى :

1- اثبات سداد المصروفات التى تتطلبها عملية التصفية

منه	له	البيان		
××		من حـــ/ مصروفات التصفية		
	××	الى حـــ / نقدية بالخزينة او بالبنك		
		اثبات المسدد على مصروفات التصفية		

وقد يتم تحميل مصروفات التصفية مباشرة على حـــ/ التصفية يجعل حـــــ/ النقدية بالخزينة او بالبنك دائناً ، وحـــ/ التصفية مديناً بكل ما يـــتم ســـداده علـــى عملية التصفية من مصروفات عن طريق اثبات القيد التالى :

منه	له	البيان		
××		من حـــ/ مصروفات التصفية		
	××	الى حـــ / نقدية بالخزينة او بالبنك		

2- اثبات سداد حقوق الغير الممتازة

وتتضمن تلك الحقوق الممتازة المصروفات القـــضائية والمبـــالغ المـــستحقة للخزانة العامة (كالضرائب والرسوم ...) بالاضافة الى المبالغ المستحقة للعاملين كأجور ورواتب ، ثم الديون المضمونة برهن او اختصاص أو امتيـــاز عقـــارى معين . ويتم اثبات القيود المتبطة بتلك المعاملات على النحو التالى :

منه	له	البيان
xx		من حـ / المصروفات القضائية
	xx	الى حـ / نقدية بالصندوق او بالبنك
		اثبات المسدد من المصروفات القضائية
xx		من حـ/ التصفية
		الى حـ / المصروفات القضائية
	xx	اقفال حـ / المصروفات القضائية فى حـ / التصفية
xx		من حـ / الاجور المستحقة للعاملين
	xx	الى حـ / نقدية بالصندوق او بالبنك
		اثبات المسدد من المصروفات المستحقة
xxx		من حـ / الديون الممتازة (المضمونة برهن او امتياز)
	xxx	الى حـ / نقدية بالصندوق او بالبنك
		اثبات المسدد من الديون الممتازة

3- اثبات المسدد الى حقوق الغير العادية

منه	له	البيان
		من المذكورين
xx		حـ / حسابات الدائنين
		حـ / اوراق دفع
	xx	الى حـ / نقدية بالصندوق او بالبنك
		اثبات المسدد لحسابات الديون العادية
xx		من حـ / حسابات الدائنين (القيمة الدفترية)
		الى مذكورين
	xxx	حـ / النقدية بالصندوق او بالبنك
	xx	حـ / التصفية (الخصم المتنازل عنه من الدائنين)
		اثبات المسدد لحسابات الدائنين بعد الحصول على خصم (يعتمد ربح ناتج من عملية التصفية)

4- اثبات المسدد القروض الشركاء

تعتبر قروض الشركاء من ضمن حقوق الغير واجبة السداد بعد الديون العادية حيث تعتبر بمثابة قروض للشركة ، وتعتبر الشركة مقرض ولا يتم تسجيلها ضمن حقوق الشركاء . الا انه لايتم سداد قرض الشريك فى حالة تعدى نصيب ذلك الشريك من الخسارة رصيد راس ماله فى الشركة .

منه	له	البيان
××		من حـــ / قروض الشركاء
	××	الى حـــ/ نقدية بالخزينة او بالبنك
		اثبات المسدد لقروض الشركاء

2.3.2 توزيع حقوق الشركاء

تتضمن حقوق الشركاء فى الشركة واجبة السداد والتى يتم تجميعها معاً فـــى حساب راس مال الشريك فى الشركة مايأتى :

- حصة كل شريك فى رأس مال الشركة .
- نصيب الشريك من الارباح والخسائر المرحلة وغير الموزعة .
- نصيب الشركة من ارصدة الاحتياطات التى يتم تكوينها لتدعيم الشركة .
- رصيد الحساب الشخصى للشريك سواء المدين او الدائن .
- نصيب الشريك من ارباح او خسائر حـــ/ التصفية .

وتتمثل قيود اليومية التى تثبت تجميع حقوق الشركاء فى راس مـــال الـــشريك بهدف تحديد المركز النهائى لكل شريك فى الاتى :

1- توزيع ارصدة الارباح او الخسائر المرحلة من اعوام سابقة

يتم توزيع ارصدة تلك الارباح او الخسائر المرحلة مباشرة علـــى الـــشركاء طبقاص للنسبة التى يقتسمون بها الارباح والخسائر سواء اكانت مدينة او دائنـــة وفقاً لقيد اليومية التالى :

منه	له	البيان
×××		من حـــ / الارباح والخسائر المرحلة
		الى حـــ / راس المال
	××	حـــ / الشريك A
	××	حـــ / الشريك B
		اثبات توزيع الرصيد الدائن للارباح المرحلة
××		من حـــ / راس المال
××		حـــ / الشريك A
××		حـــ / الشريك B
	××	الى حـــ / الخسائر المرحلة
		اثبات توزيع الرصيد المدين للخسائر المرحلة

2- توزيع الاحتياطيات العامة

يتم توزيع ارصدة تلك الاحتياطيات على الشركاء مباشرة وفقاً للنسب التـــى يقتسمون بها الارباح والخسائر طبقاً للقيد التالى :

	منه		له		البيان		
	xx				من حـ / الاحتياطات العامة		
			xx		الى حـ/ راس الما ل		
					حـــ / راس المال الشريك A		
					حـــ/ راس المال الشريك B		

3- ترحيل ارصدة الحسابات الشخصية المدينة والدائنة

يتم ترحيل ارصدة الحسابات الشخصية للشركاء سواء المدينة او الدائنة الـــى حـــ/ راس مال الشركاء على النحو التالى :

	منه		له		البيان		
	xx				من حـــ/ الحسابات الجارية للشريك A		
			xx		الى حـــ / راس المال		
					حـــ / راس مال الشريك A		
					ترحيل الرصيد الدائن للحساب الجارى للشريك A		
	xx				من حـــ / راس المال		
					راس مال الشريك B		
			xx		الى حـــ / الحسابات الجارية للشريك B		
					ترحيل الرصيد المدين للحساب الجارى للشريك B		

4-توزيع ارباح أو خسائر عملية التصفية

يتم اعداد حساب التصفية حسب ماتقدم ذكره ويتم ترصيده . حيث قد يكـــون رصيد التصفية دائناً (يدل ذلك على وجود صافى ارباح للتصفية) وقـــد يكـــون رصيد التصفية مديناً (بمعنى ان هناك صافى خسائر ناتجة من عملية التصفية) . ويتم توزيع ذلك الرصيد عموماً بنفس النسبة التى يقتسم بها الـــشركاء الاربـــاح والخسائر العادية حسب العقد ، ويتم ترحيل نصيب كل شريك من ذلك الرصـــيد الى راس مال ذلك الشريك طبقاً للقيد الاتى :

2.3.3 المعالجة المحاسبية لمشاكل توزيع النقدية مرة واحدة

منه		له		البيان		
xxxx				من حـ / التصفية		
				الى حـ / راس المال		
		xx		حـ / الشريك A		
		xx		حـ / الشريك B		
				اثبات ترحيل نصيب كل شريك من الرصيد الدائن لحساب التصفية		
				من حـ / راس المال		
xx				حـ / الشريك A		
				حـ / الشريك B		
		xxx		الى حـ / التصفية		
				اثبات ترحيل نصيب كل شريك من الرصيد المدين لحساب التصفية		

تتولد مما تنتهى اليه عملية التصفية من نتائج . وفيمايلى أمثلة افتراضية توضح النتائج المحتملة لعملية التصفية ومانيشأ عنها من مشاكل فى توزيع النقدية والمعالجة المحاسبية لها .

2.3.3.1 انتهاء عملية التصفية بربح وتوزيع النقدية المتبقاه على الشركاء

لن توجد صعوبة فى توزيع النقدية على الشركاء المتحصلة من بيع الاصول وتحصيل الديون وبعد سداد حقوق الغير طبقاً لاولوية سدادها القانونية ، حيث تكون النقدية المتبقية مساوية لمجموع حقوق الشركاء النهائية ومن ثم يتم توزيعها على الشركة بنسبة ارصدة رؤوس اموالهم النهائية .

مثال (2) :

يفترض ان احمد وسارة وكريم كانوا شركاء فى شركة تضامن ويقتسمون الارباح والخسائر بنسبة 1:2:2على التوالى ، وكانت الميزانية العمومية كما ظهرت فى 31 ديسمبر عام 2008 قبل البدء فى اجراءات التصفية مباشرة على النحو التالى :

شركة أحمد وشركاه
الميزانية العمومية
فى 31 ديسمبر 2008

البيان	له	منه
اصول طويلة الاجل		
اصول ثابتة		
عقارات بالصافى	50000	
اثاث واجهزة (بالصافى)	10000	
اصول متداولة		60000
مخزون	40000	
نقدية بالبنك	34000	
حسابات مدينين	62000	
(-) مخصص ديون مشكوك فى تحصيلها	2000	
	60000	
تامينات لدى الغير	2000	
حساب شخصي احمد	2000	
ايجار مقدم	4000	
		160000
التزامات متداولة		
حسابات دائنين	18000	
حساب شخصى سارة	8000	
حساب شخصى كريم	4000	
راس المال العامل		30000
راس المال المستثمر		190000
تمويل راس المال المستثمر		
راس المال		
احمد	80000	
سارة	60000	
كريم	40000	
		180000
التزامات طويلة الاجل		
قروض		20000
خسائر مرحلة		(10000)
حقوق الملكية والالتزامات طويلة الاجل		190000

وقد قام المصفى بعمل الاجراءات التالية :

– تم بيع العقارات بمبلغ 80000 جنيه ، والاثاث والاجهزة بمبلغ 8000 جنيـه ، والبضاعة بمبلغ 42000 جنيه .

– تم تحصيل مبلغ 58000 جنيه من حسابات المدينين كما حصل مبلغ التامينـات لدى الغير .

– لم يتم استرداد مبلغ الايجار المقدم .

– تم تنازل الدائنين عن 10% مما لهم من ديون ، كما تم سداد القرض .

– بلغت مصروفات التصفية 5000 جنيه .

المطلوب : اثبات قيود اليومية لمعاملات التصفية وتصوير حـ/ التصفية .

(i) قيود اليومية :

منه	له	البيان
80000		من حـ/ النقدية بالبنك
		الى حـ/ راس المال
	50000	حـ/ العقارات
	30000	حـ/ التصفية
		اثبات المتحصل من بيع العقارات وترحيل ربح البيع الى حـ/ التصفية
		من مذكورين
8000		حـ/ النقدية بالبنك
2000		حـ/ التصفية
	10000	الى حـ/ الاثاث والاجهزة
		اثبات المتحصل من بيع الاثاث والاجهزة وترحيل خسارة البيع الى حـ/ التصفية
42000		من حـ/ البنك
		الى مذكورين
	40000	حـ/ البضاعة
	2000	حـ/ التصفية
		اثبات المتحصل من حسابات المدينين وترحيل ماتم اعدامه من ديون الى حـ/ التصفية
		من مذكورين
58000		حـ/ النقدية بالبنك
4000		حـ/ التصفية
	62000	الى حـ/ حسابات المدينين
		اثبات المتحصل من حسابات المدينين وترحيل ماتم

اعدامه من ديون الى حـــ / التصفية		
من حـــ / النقدية بالبنك		2000
الى حـــ / تامينات لدى الغير	2000	
اثبات المتحصل من تامينات لدى الغير من حـــــ / التصفية		
من حـــ/ التصفية		4000
الى حـــ / مصروف ايجار مقدم	4000	
تحميل حـــ / التصفية بقيمة الايجار المقدم التى لم يتمكن المصفى من استرداده		
من حـــ/ مخصص ديون مشكوك في تحصيلها		2000
الى حـــ / التصفية	2000	
ترحيل حـــ / مخصص ديون مشكوك فى تحصيلها الى حـــ / التصفية		
من حـــ/ مصروفات التصفية		5000
الى حـــ / النقدية بالبنك	5000	
قيمة المنصرف على عمليات التصفية من مصروفات		
من حـــ/ التصفية		5000
الى حـــ/ مصروفات التصفية	5000	
تحميل حـــ/ التصفية بمصروفات التصفية		
من حـــ/ القرض		20000
الى حـــ/ النقدية بالبنك	20000	
سداد قيمة القرض		
من حـــ / حسابات الدائنين		18000
الى مذكورين		
حـــ / النقدية بالبنك	16200	
حـــ/ التصفية		
سداد المستحق لحسابات الدائنين بعد تنازلهم عن نسبة 10% من قيمة ديونهم		
من حـــ / راس المال		
حـــ / احمد		4000
حـــ/ سارة		4000
حـــ/ كريم		2000
الى حـــ/ الخسائر المرحلة	10000	
توزيع الخسائر المراحلة على الشركاء بنسبة 2:2:1		
من حـــ / راس مال احمد		2000
الى حـــ / جارى شخصي احمد	2000	
ترحيل رصيد الحساب الجارى المدين الى حـــ/ راس مال احمد		
من حـــ / جارى شخصى سارة		8000

مدين	دائن	البيان
	8000	الى حـــ/ راس مال سارة
		اقفل الحساب الشخصى بترحيل رصيده الدائن الى حـــ/ راس مال سارة
4000		من حـــ/ جارى شخصى كريم
	4000	الى حـــ/ راس مال كريم
		قفل الحساب الجارى الدائن بترحيل رصـــيدة الـــى حسابات راس مال كريم
20800		من حـــ/ التصفية
		الى حـــ/ راس المال
	8320	حـــ/ راس مال احمد
	8320	حـــ/ راس مال سارة
	4160	حـــ/ راس مال كريم
		توزيع ارباح التصفية على الشركاء
		من حـــ/ راس المال
82320		راس مال احمد
72320		راس مال سارة
46160		راس مال كريم
	200800	الى حـــ/ النقدية بالبنك
		سداد المستحق للشركاء

(ii) تصوير حسابات التصفية

حـــ/ التصفية

مبلغ	البيان	مبلغ	البيان
2000	الى حـ/ الاثاث والاجهزة	300000	من حـ/ النقدية بالبنك
4000	الى حـ/ المدينين	2000	من حـ/ النقدية بالبنك
4000	الى حـ/ الايجار المقدم	2000	مـــن حـــ/ مخـــصص ديـــون مشكوك فى تحصيلها
5000	الى حـ/ مصروفات التصفية	1800	من حـ/ الدائنين
20800	رصيد	35800	
358000		20800	رصيد
	الى حـ/ راس المال		
8320	راس مال احمد		
8320	راس مال سارة		
4160	راس مال كريم		
20800		20800	

حـــ/ البنك

المبلغ	البيان	المبلغ	البيان
34000	رصيد	5000	من حــ/ مصروفات التصفية
800000	الي مذكورين	20000	من حــ/ القرض
8000	الى حــ/ الاثاث والاجهزة	16200	من حــ/ حسابات الدائنين
42000	الى مذكورين	200800	رصيد
58000	الى حــ/ المدينين لدى الغير		
20000			
242000		242000	
200800	رصيد	.	من حـ/ راس المال
		82320	احمد
		72320	سارة
		46160	كريم
200800		200800	

خـ/ راس مال الشركة

			البيان				البيان
4000	4000	2000	الى خسائر مرحلة	80000	60000	40000	رصيد
2000	-	-	الى حــ/ جارى شخصى لاحمد	-	8000	4000	من الحسابات الشخصية
82320	72320	46160	رصيد	8320	8320	4160	من حــ/ التصفية
88320	76320	48160		88320	76320	78160	
82320	72320	46160	الى حــ / البنك	82320	72320	46160	رصيد
82320	72320	46160		82320	72320	46160	

تعليق

فى ظل ذلك المثال يلاحظ :

(i) أن عملية التصفية قد انتهيت الى ربح مقداره **20800**ج وأن كل شريك قد استرد اكثر مما له من حقوق فى الشركة فى تاريخ التصفية .

(ii) ان مجموعة الحقوق النهائية للشركاء بعد تاثرها بنتيجة التـصفية قـد بلغت **200800**ج ، وقد بلغ رصيد البنك بعد سداد حقوق الغيـر **200800**ج وهـو ماكان كافية لسداد حقوق الشركاء أو ارصدة رؤوس اموالهم الدائنة .

(iii) ثم التأكيد على ان مجموع النقدية المتبقية لم توزع على الـــشركاء بنسبة توزيع الارباح والخسائر ، وانما أخذ منها مايكفى لسداد المستحق لكـــل شريك من الشركاء .

2.3.3.2 انتهاء عملية التصفية بخسارة

وهنا يواجه المصفى عديد من النتائج المحتملة ينبغـــى اســتعراض وتحديــد المعالجة المحاسبية الملائمة على النحو التالى :

(i) <u>النتيجة الاولى</u> : عدم تجاوز نصيب كل شريك من الخـــسارة مالـــه مـــن حقوق فى الشركة بعبارة اخرى كفاية حقوق الشريك فى استيعاب خسارة التصفية

Equity of each partner is sufficient to absorb loss from liquidation

وفى ظل ذلك الموقف لن توجد صعوبة فى توزيع النقدية المتحصلة بـــسبب كفاية النقدية المتبقية بعد سداد حقوق الغير لتوزيع الحقوق النهائية للشركاء ، على الرغم من استرداد كل شريك مبلغاً يقل عن صافى حقوقه فى الشركة .

(ii) <u>النتيجة الثانية :</u>

تجاوز نصيب احد الشركاء من الخسارة ماله من حقوق قبل الـــشركة وبعبـــارة اخرى عدم كفاية حقوق احد الشركاء فى استيعاب حصته فى خـــسائر التـــصفية

Equity of one partner is not sufficient to absorb that partner's share

فى ظل ذلك الموقف يظهر حساب راس مال مدين لاحد الشركاء ومن ثم يواجـــه المصفى صعوبة فى توزيع النقدية المتبقية على الشركاء الذين لم تتجاوز انصبتهم من خسائر التصفية صافى الحقوق طرف الشركاء (باعتبـــار ظهـــور ارصـــدة حسابات راس مالهم دائنة) . وفى ظل تلك الحالة قد يوجد أحتمالين هما :

A) الايكون الشريك ذو الرصيد المدين معسراً **Insolvent** وبالتالى فسوف يقوم:

-بسداد المستحق عليه نقداً .

(أو) – باجراء مقاصة بين ذلك الرصيد المدين لراس المال وبين قرض ذلك الشريك (أن وجد) .وتسويه الامر بمطالبه الشريك بالباقى ان لم يكف القرض.

مثال (3)

قرر محمد ومريم الشريكين فى احد شركاء التضامن (يقتسمان الارباح والخسائر بالتساوى) تصفية شركتهما فى **31** اغسطس **2009** ، وقد ظهر المركز المالى للشركة فى ذلك التاريخ على النحو التالى :

منه	له	البيان
		أصول ثابتة
	40000	آلات وأجهزة
	10000	أثاث
50000		
		أصول متداولة
	34000	البنك
	50000	بضاعة
	20000	حسابات مدينين
	12000	حـ/ جارى محمد
116000		
		التزامات متداولة
	70000	حسابات دائنين
	56000	اوراق دفع
136000	10000	حـ/ جاري مريم
(20000)		**رأس المال العامل**
30000		**رأس المال المستثمر**
		التمويل
		رأس المال المستثمر
	30000	محمد
	30000	مريم
60000		
(40000)		**خسائر مرحلة**
(20000)		**حقوق الملكية**
		التزامات طويلة الأجلة
10000		قروض (محمد)
30000		**إجمالى الحقوق والالتزامات**

وقد قام المصفى باتخاذ الاجراءات التالية :

- تم تحصيل مبلغ **94000** جنيه من بيع الاصول وتحصيل حسابات المدينين .
- تم تقدير قيمة الاثاث الذى حصلت عليه الشريكه مريم لحسابها بمبلغ **8000** جنيه.
- تنازل الدائنون عن **4000** جنيه من قيمة مديونياتهم للشركة .
- بلغت مصروفات التصفية **2000** جنيه .

والمطلوب :

(i) اجراء قيود اليومية لاثبات معاملات التصفية .

(ii) تصوير حسابات التصفية .

(i) قيود اليومية

	البيان		له		منه	
	من حـــ/ التصفية				110000	
	الي مذكورين		40000			
	حـــ/ الالات والاجهزة		50000			
	حـــ/ البضاعة		20000			
	حـــ/ حسابات المدينين اقفال حسابات الاصول بترحيلها الى حـــ/ التصفية					
	من حـــ / النقدية بالبنك				94000	
	الى حـــ / التصفية اثبات المبلغ المتحصل من عملية البيع والتحصيل		94000			
	من مذكورين					
	حـــ / راس مال مريم				2000	
	حـــ/ التصفية				2000	
	الى حـــ/ الاثاث استلام الشريكة مريم الاثاث وتحميل حـــ/ التصفية بخسائر اعادة التقدير		10000			
	من حـــ/ التصفية				2000	
	الى حـــ/ النقدية بالبنك اثبات سداد مصروفات التصفية وتحميلها على حـــ / التصفية		2000			
	من حـــ / حسابات الدائنين				70000	

الي مذكورين		
حـــ/ النقدية بالبنك	56000	
حـــ/ التصفية	4000	
سداد حسابات الدائنين بعد التنازل عن جزء من الدائنين		
من حـــ/ اوراق الدفع		5600
الى حـــ / النقدية بالبنك	56000	
اثبات سداد حسابات اوراق الدفع		
من حـــ / راس مال الشركة		
محمد		20000
مريم		20000
الى حـــ / الخسائر المرحلة	40000	
توزيع الخسائر المرحلة علي الشركاء بالتساوى		
من حـــ/ راس مال الشركة		12000
محمد		
الى حـــ/ جارى شخصى محمد	12000	
ترحيل حساب جارى محمد الى حـــ/ راس مال محمد		
من حـــ/ جارى شخصى مريم		10000
الى حـــ/ راس مال انشركة محمد	10000	
ترحيل حساب جارى شخصى مريم الى حـــ/ راس مال		
من حـــ/ راس مال الشركة		
حـــ/ محمد		8000
حـــ/ مريم		8000
الى حـــ/ التصفية	16000	
توزيع خسائر التصفية علي الشريكين محمد ومريم		
من حـــ/ قرض محمد		10000
الى حـــ/ راس مال الشركة	10000	
محمد		
عمل مقايضة بين الرصيد المدين المستحق على الشريك محمد وحـــ/ قرض محمد		
من حـــ/ راس مال الشركة		
مريم		4000
الى حـــ/ البنك	4000	
سداد المستحق الى الشريكة مريم		

(ii) حسابات التصفية

حـ/ التصفية

البيان	المبلغ	البيان	المبلغ
من حـ/ النقدية بالبنك	94000	الى مذكورين	
من حـ / الدائنين	4000	حـ/ الالات	40000
رصيد	16000	حـ/ البضاعة	50000
		حـ/ المدينين	20000
		حـ/ الاثاث	2000
		الى حـ / البنك	2000
	114000		114000
من حـ/ راس المال		رصيد	16000
محمد	8000		
مريم	8000		
	16000		16000

حـ/ النقدية بالبنك

البيان	المبلغ	البيان	المبلغ
من حـ / التصفية	2000	رصيد	340000
من حـ/ الدائنين	66000	الى حـ/ التصفية	94000
من حـ/ اوراق الدفع	56000		
رصيد	4000		
	128000		128000
من حـ/ راس المال (مريم)	4000	رصيد	4000
	4000		4000

حـ/ رأس المال

البيان	مريم	محمد	البيان	مريم	محمد
رصيد	30000	30000	الى حـ/ الاثاث	8000	-
من حـ/ جارى مريم	10000	-	الى حـ/ الارباح والخسائر	20000	20000
رصيد	-	10000	الى حـ/ جارى محمد	-	12000
			الى حـ/ التصفية	8000	8000
			رصيد	4000	-
				40000	40000
رصيد	4000	-	رصيد		10000
من حـ / قرض محمد	-	10000	الى حـ/ البنك	4000	
	4000	10000		4000	10000

تعليق:

تتفق بيانات المثال السابق مع النتيجة الثانية حيث :

1) نتج عن عملية التصفية خسائر ترتب عليها وجود رصيد مدين لـــرأس مال الشريك محمد بمبلغ **10000** جنيه ، ولم يواجه المصفى مـــشكلة بـــسبب وجود قرض لصالح ذلك الشريك بنفس القيمة ، ومن ثم فقد تم اجراء مقاصة بين حساب القرض والرصيد المدين لراس مال ذلك الشريك .

2) كانت النقدية المتبقية بحساب بنك الشركة بمبلغ **4000** ج كافية لـــسداد ما للشريكة مريم من حقوق نهائية فى الشركة (بعد سداد حقوق الغير) .

B) أن يكون ذلك الشريك معسراً (عدم وجود قـــرض للـــشريك او امـــوال شخصية تمكنه من سداد رصيد حساب راس ماله المدين) فى تلك الحالة لـــن يتمكن المصفى من توزيع المستحق للشركاء ذو الارصدة الدائنـــة الا بعـــد تحملهم نتيجة اعسار ذلك الشريك باعتبار انهم يتحملـــون بـــشكل متـــضامن **Jointly** الخسائر على النحو التالى :

- توزيع رصيد حساب رأس المال الشريك المعسر على الشركاء بالنسبة المتفق عليها فى توزيع الارباح والخسائر فى الشركة .

(أو) – سداد المستحق لكل شريك بحيث يصبح مجمـــوع حقـــوق الـــشركاء الاخرين النهائية مطابقة للنقدية المتبقية بعد سداد حقوق الغير .

مثال (4) :

قرر كل من اسماعيل وعمرو ومطيع الشركاء بشركة تـــضامن (يقتـــسمون الارباح والخسائر بنسبة 2:2:1) تصفية الشركة فى 30 يونيو 2009 ، وقد كان المركز المالى للشركة فى ذلك التاريخ على النحو التالى :

منه	له	البيان
		اصول طويلة الاجل
160000		**اصول ثابتة**
		اصول متداولة
	80000	بضاعة
	140000	حسابات مدينين
	20000	جارى اسماعيل
	100000	نقدية بالبنك
	340000	**جملة الأصول المتداولة**
		التزامات متداولة
	140000	حسابات دائنين
	20000	جارى عمرو
	40000	جارى مطيع
	200000	**جملة الألتزامات المتداولة**
140000		**راس المال العامل**
300000		**اجمالى راس المال المستثمر**
		تمويل راس المال
		حقوق الملكية
		راس المال
	80000	اسماعيل
	200000	عمرو
	200000	مطيع
480000		
(180000)		خسائر مرحلة
300000		**اجمالى حقوق الملكية**

وقد قام المصفى باتخاذ الاجراءات التالية :

- تم تحصيل مبلغ **240000** جنيه من بيع الاصول الثابتة ، ومبلغ **40000** من بيع البضاعة ، كما حصل مبلغ **10800** جنيه من حسابات المدينين .
- بلغت مصروفات التصفية **8000** جنيه .
- واجه المصفى مشكلة نتيجة اعسار الشريك اسماعيل حيث لم يتمكن من سداد المستحق عليه .

المطلوب : اعداد حسابات التصفية وعلق عليها .

حـــ/ التصفية

المبلغ	البيان	المبلغ	البيان
120000	الى حـــ/ الاصو. الثابتة	200000	رصيد
40000	الى حـــ/ البضا		
32000	الى حـــ/ حساب دينين		
2000	الى حـــ/ نقدية		
200000		200000	
200000	رصيد		من حـــ/ راس المال
		40000	اسماعيل
		80000	عمرو
		80000	مطيع
200000		200000	

حـــ/ النقدية بالبنك

المبلغ	البيان	المبلغ	البيان
100000	رصيد	8000	من حـــ/ التصفية
40000	الى حـــ/ الأصول الثابتة	140000	من حـــ/ الدائنين
40000	الى حـــ/ البضاعة	140000	رصيد
108000	الى حـــ/ حسابات المدينين		
288000		288000	
140000	رصيد		من حـــ/ راس المال
		60000	عمرو
		80000	مطيع
140000		140000	

حـ/ رأس المال

اسماعيل	عمرو	مطيع	البيان	اسماعيل	عمرو	مطيع	البيان
936000	72000	72000	الى حـــ/ خسائر مرحلة	80000	200000	200000	رصيد
20000	-	-	الى جارى اسماعيل	-	20000	40000	جارى عمرو مطيع
20000	40000	40000	الى حـــ/ التصفية	16000	-	-	رصيد
-	68000	88000	رصيد	96000	-	-	
96000	20000	2400000		-	68000	88000	رصيد
16000	-	-	رصيد	16000	-	-	من جارى / راس مال عمرو ومطيع
	8000	8000	الى حـــ راس مال اسماعيل				
	60000	80000	رصيد				8000 عمرو
16000	68000	88000		16000	68000	88000	8000 مطيع
-	60000	80000	الى حـــ/ البنك	-	60000	80000	رصيد
-	60000	80000		-	60000	80000	

تعليق :

A) اكد حل المثال السابق نتيجة الثانية حيث انتهت عمليـــة التـــصفية الـــى خسارة قد تجاوز نصيب الشريك اسماعيل من الخسارة صافى حقوقه المستحقة له طرف الشركة بمقدار 20000ج ، وقد قام المصفى بتوزيع الرصيد المدين لـــراس مال الشريك اسماعيل على باقى الشركاء عمرو ومطيع حسب نـــسب الاربـــاح والخسائر – حيث تحمل كل منهم خسائر اضافية نتيجة اعسار الشريك اســـماعيل بمبلغ 10000ج ، وعدم تمكنه من سداد الرصيد المستحق عليه لعدم وجود امـــوال شخصية لديه وعلى اعتبار ان الشريكين الاخرين متضامنين فى المسئولية .

B) اصبحت الحقوق النهائية للشريكين عمرو ومطيع 140000ج وهى تمثل ارصدة دائنة لرأس المال مع توزيع الرصيد المدين لرأس مال الشريك اســـماعيل لاعساره ، ويتضح ان تلك الارصدة تتكافئ مع الحقوق النقدية المتبقية بالبنك بعد سداد حقوق الغير ، وقد تم توزيع ذلك المبلغ على الـــشريكين عمـــرو ومطيـــع (260000 ، 80000على التوالى) .

C) النتيجة الثالثة تجاوز نصيب كل شريك من خسائر التصفية ما للـــشركاء جميعاً من حقوقه فى الشركة . وعدم كفاية النقدية المتحصلة حتى لسداد حقـــوق الغير بعبارة اخرى عدم كفاية حقوق الشركاء فى استيعاب حصتهم فـــى خـــسائر التصفية **Equities of partners are not sufficient to absorb their share of loss from liquidation** . فى ظل ذلك الموقف يوجد احتمالين :

A) الايكون الشركاء معسرين وبالتالى فانهم لديهم اموالا شخـــصية تكفـــى لسداد المستحق عليهم ، ومن ثم يمكن للمصفى سداد حقـــوق الغيـــر بالكامـــل . ويطلق على تلك الحالة اعسار الشركة دون اعـــسار الـــشركاء **partnership is insolvent but partners are solvent** .

B) ان يكون جميع الشركاء معسرين بالتالى لايوجد لديهم اموال شخصية تمكنهم من سداد المستحق عليهم ، ولايكون امام المصفى فى تلك الحالة الا توزيع النقدية المتبقية بين الدائنين بنسبة كل ماله من دين مع تنازلهم عن الباقى من ديونهم [1] . ويطلق على تلك الحالة اعسار الشركة والشركاء **partnership is insolvent but partners are solvent** حيث يطبق مايعرف قانوناً بقسمة الغرماء حيث يتم احتساب نصيب الجنيه من اموال التفليسه بقسمه النقدية المتاحة على الديون العادية واجبة السداد.

مثال (5)

قرر الشركاء ابراهيم ورحاب وعمرو تصفية شركة التضامن التى يمتلكونها لتحقيق خسائر على نحو متكرر ومستمر (يقتسمون الارباح والخسائر بالتساوى) . وقد كان المركز المالى للشركة فى تاريخ التصفية 30 يونيو 2009 على النحو التالى :

البيان	له	منه
<u>اصول طويلة الاجل</u>		
اصول ثابتة (بالصافى)		190000
<u>اصول متداولة</u>		
حسابات مدينين	30000	
نقدية بالبنك	40000	
	70000	
<u>التزامات متداولة</u>		
حسابات دائنين	(52000)	
راس المال العامل		18000
اجمالى راس المال		208000
<u>تمويل راس المال المستثمر</u>		

[1] مع حق الدائنين فى الرجوع على الشركاء اذا ماتحسنت ظروفهم المالية خلال الخمس سنوات التالية بمقدار ماتنازلوا عنه .

راس المال		
ابراهيم	120000	
رحاب	120000	
عمرو	120000	
		360000
خسائر مرحلة		(240000)
حقوق الملكية		120000
التزامات		
قروض برهن الممتلكات		88000
اجمالى حقوق الملكية والالتزامات		208000

وقد قام المصفى باتخاذ الاجراءات التالية :

1- تم بيع كافة الاصول الثابتة وتحصيل حسابات المدينين دفعة واحـــدة بمبلـــغ **84000ج** .

2- بلغت مصروفات التصفية **4000ج** .

المطلوب : تصوير حسابات التصفية والتعليق علمـــاً بـــان جميـــع الـــشركاء معسرين .

ح/ التصفية

190000	الى حـــ/ الاصول الثابتة	84000	من حـــ/ البنك
30000	الى حـــ/ حسابات المدينين	140000	رصيد مرحل
4000	الى حـــ/ البنك		
224000		224000	
140000	رصيد منقول	20000	من حـــ / الدائنين
		120000	رصيد مرحل
140000		140000	
120000	رصيد منقول	120000	الى حـــ / راس المال
			400000 ابراهيم
			40000 رحاب
			40000 عمر
120000		120000	

حـ/ النقدية بالبنك

المبلغ	البيان	المبلغ	البيان
40000	رصيد	4000	من حـــ/ التصفية
84000	الى حـــ/ التصفية	88000	من حـــ/ القرض
		32000	رصيد مرحل
124000		124000	
32000	رصيد منقول	32000	من حـــ/ الدائنين
32000		32000	

حـ/ رأس المال

ابراهيم	رحاب	عمرو		ابراهيم	رحاب	عمرو	البيان
80000	80000	80000	الى حـ/ خسائر مرحلة	120000	120000	120000	رصيد
40000	40000	40000	الى حـ/ التصفية				
120000	120000	120000		120000	120000	120000	

تعليق :

1) بلغت النقدية المتبقية لدى المصفى بعد قيامه بتحصيل الاصول وسداد مصروفات التصفية والقرض مبلغ **32000ج** ، وهى بالطبع لاتكفى لسداد جميع حقوق الدائنين . ونتيجة لاعسار جميع الشركاء فقد تم توزيع النقدية المتبقية على الدائنين بنسبة ديونهم المستحقة الى اجمالى الديون وتم التنازل عن باقى قيمة ديونهم ومقدارها **2000ج** والتى اعتبرت ربحاً صورياً تم ترحيله للجانب الدائن من حـــ/ التصفية مما ترتب عليه تخفيض خسائر حـــ/ التصفية من **140000ج** الى **120000ج** .

2) تم اقفال حسابات رأس مال الشركاء بعد توزيع الخسائر المرحله ورصيد حساب التصفية النهائى على هؤلاء الشركاء .

2.4 المحاسبة عن توزيع النقدية على دفعات (التصفية التدريجية)

Accounting For Installment Payments

2.4.1 المبادئ العامة للتصفية التدريجية

General Principles for Installements Payments Liquidation

في حالة توزيع متحصلات التصفية دفعة واحدة على الشركاء يقوم المصفى ببيع كل الأصول وتوزيع أرباح أو خسائر التصفية على الشركاء دون ان يتم دفع أى نقدية إليهم ، ومع ذلك فقد يمتد أجل التصفية في بعض الشركات لعدة أشهر أو سنوات ، وفي مثل ذلك الموقف قد يرغب الشركاء في تحصيل نقدية من الشركة علماً أتيحت الفرصة بدلاً من الأنتظار حتى يتم بيع كل الأصول غير النقدية وحتى لا تضيع فرص أستثمار تلك الأموال من ناحية اخرى . ولذلك يطلق على طريقة توزيع النقدية قبل اتمام بيع كافة الأصول طريقة التوزيع على دفعات او التصفية التدريجية أو التصفية على مراحل **Liquidation in Installments**

ألا انه من أجل تحقيق ذلك الهدف يمكن تسديد حقوق الشركاء على دفعات بشرط سداد مستحقات دائنى الشركة أولاً، مع مراعاة استخدام طريقة ملائمة في التصفية من شأنها كفالة عدم دفع مبالغ أكثر من الحقوق التى قد يستحقها بعض الشركاء بعد معرفة كافة الخسائر الناتجة من بيع الأصول .

ومن الامور الجوهرية في التصفية التدريجية تصريح المصفى بدفع نقدية إلى الشركاء قبل معرفة كل خسائر التصفية المحتملة ، فأذا ماتم سداد دفعات نقدية إلى الشركاء ثم حدثت خسائر أدت الى وجود عجز في حسابات رأس مال بعض الشركاء فعندئذ سوف يطالبهم المصفى برد ماسبق ان دفع إليهم بالزيادة . فإذا لم تتمكن الشركة من استرداد المدفوعات التى تمت بالزيادة

لهؤلاء الشركاء فقد يتعرض المصفى للمساءلة من قبل الشركاء الأخرين الذين يتعرضون الى تحمل خسائر نتيجة إتباعه اسلوب توزيع غير ملائم .

وحتى يتجنب المصفى تلك المسئولية يتعين عليه القيام بتوزيع النقدية على الشركاء بعد سداد ديون الشركة بنسبة معينة تؤدى إلى تعادل ما يحصل عليه كل شريك من الدفعات المختلفة مع ماله من حقوق طرف الشركة . وهنا يتعين التفرقة بين حالتين :-

(1) الحالة الأولى تساوى نسب توزيع الأرباح والخسائر مع نسب رؤوس اموال الشركاء .

لا يواجه المصفى أى مشكلة تذكر عند توزيع النقدية المتبقية على الشركاء (بعد سداد ديون الغير وقروض الشركاء) ، حيث يتم التوزيع بنسبة الأرباح والخسائر ومن ثم لا يكون هناك أى أحتمال في زيادة مجموع ما يحصل عليه كل شريك من الدفعات عن جملة ماله من حقوق طرف الشركة .

ويرجع ذلك إلى مايلى :-

-ان توزيع نتيجة التصفية لا تؤدى إلى تغيير نسب رؤوس الأموال .

-حيث ان النقدية المتبقية بعد سداد حقوق الغير توزع على الشركاء بنسبة رؤوس الأموال النهائية بعد تأثرها بنتجة التصفية .

-وان نسب رؤوس الاموال بعد التصفية هى نفسها قبل التصفية .

-ان نسب رؤوس الأموال قبل التصفية هى نفس نسب الأرباح والخسائر

وبالتالي يمكن توزيع النقدية المتبقية بنسبة توزيع الأرباح والخسائر مما سيؤدى في النهاية إلى تساوى ما يحصل عليه كل شريك من الدفعات المختلفة مع كافة ماله من حقوق طرف الشركة .

مثال (6)

أحمد وسارة شريكان متضامنان وقد رغبا في تصفية الشركة في 30 يونيو 2009 ، وفيما يلى قائمة المركز المالى للشركة في ذلك التاريخ (علماً بأنهما يقتسمان الأرباح والخسائر بنفس نسبة رأس مال كل منهما) .

منه	له	البيان
250000		**أصول ثابتة**
		أصول متداولة
	50000	حسابات مدينين
	150000	نقدية بالبنك
	200000	
		التزامات متداولة
	150000	حسابات دائنين
50000		رأس المال العامل
300000		**إجمالى رأس المال المستثمر**
		تمويل رأس المال المستثمر
		رأس المال
	200000	احمد
	100000	سارة
300000		**إجمالى حقوق الملكية**

وقد قام المصفى بإجراءات بيع أصول الشركة على نحو تدريجى على النحو التالى :-

	متحصلات	**مصروفات التصفية**
31 يوليو 2009	**175000**	**10000**
31 أغسطس 2009	**50000**	**5000**
30 سبتمبر 2009	**27500**	**5000**

والمطلوب

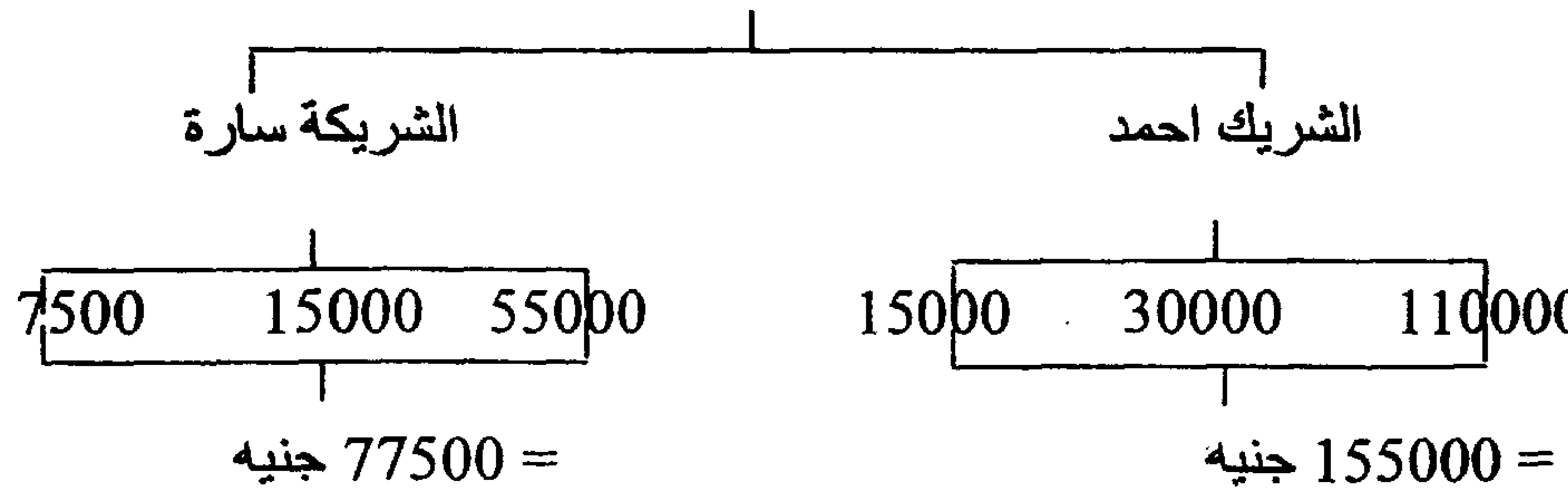
تصدير قائمة التوزيع في حالة توزيع المتحصل من بيع الأصول في نهاية كل شهر مع التعليق .

الحل

احمد	سارة	حسابات دائنين	البيان
200000	100000	150000	رصيد في 30 يونيو 2009
			الدفعة الاولى
			175000 المتحصل من بيع الأصول في نهاية شهر يوليو
			150000 رصيد البنك عند بدء التصفية
			325000
			10000(-) مصروفات التصفية
			315000
			150000(-) سداد حقوق الدائنين
110000	55000	-	165000 الباقي يتم توزيعه على الشركاء بنسبة الأرباح والخسائر
90000	45000		أرصدة متبقية للشركاء
			الدفعة الثانية
			50000 المتحصل من بيع الأصول حتى نهاية أغسطس
			5000(-) مصروفات تصفية
15000	15000	-	45000 المتبقي ويوزع على الشركاء بنسبة الأرباح والخسائر
60000	30000		أرصدة متبقية للشركاء
			الدفعة الثالثة
			27500 المتحصل من بيع الأصول حتى نهاية سبتمبر
			5000 مصروفات تصفية
15000	7500	-	22500 المتبقي ويوزع على الشركاء بنسبة الأرباح والخسائر
45000	22500		نصيب الشركاء في خسائر التصفية

تعليق :

باستقراء ما ورد يكشف التوزيع يتضح جملة ما حصل عليه كل شـــريك من أموال التصفية على النحو التالى :-



وهى نفس المبالغ التى كان سيحصلون عليها إذا ما انتظروا حتى نهايـــة عملية التصفية ، حيث لو قام المصفى بتوزيع النقدية المتبقية على الـــشركاء

دفعة واحدة لاتضح من المقارنة تعادل المبالغ التى حصل عليها الشركاء في حالة توزيع النقدية على دفعات على النحو التالى :-

حـ/التصفية

المبلغ	البيان	المبلغ	البيان
30000	إلى حـ/الأصول	222500	من حـ/ النقدية بالبنك
20000	إلى حـ/ البنك (م التصفية)	67500	رصيد
320000	5000+ 5000 +1000	320000	
			رأس المال
67500	رصيد	45000	نصيب أحمد
	إلى حـ/الأصول	22500	نصيب سارة
68500		68500	

ح/ النقدية بالبنك

المبلغ	البيان	المبلغ	البيان
150000	رصيد	150000	رصيد
252500	الى حـ/الأصول	20000	الى حـ/الأصول
		232500	
402500		402500	
232500	رصيد	155000	رصيد
		77500	
232500		232500	

حـ/رأس المال

احمد	سارة	البيان	احمد	سارة	البيان
45000	22500	إلى حـ/ التصفية	200000	100000	رصيد
155000	77500	رصيد			
200000	100000		200000	100000	
155000	77500	إلى حـ/ البنك	155000	77500	رصيد
195000	77500		155000	77500	

(ii) الحالة الثانية أختلاف نسب توزيع الأرباح والخسائر مع نسب رؤوس الاموال

في ظل ذلك الموقف قد يؤدى توزيع أرباح أو خسائر التصفية على الشركات إلى أختلاف نسب رؤوس أموال الشركاء بعد التصفية عنها قبل تأثرها بنتيجة التصفية ، وحيث أنه يراد توزيع المتبقى من متحصلات التصفية أولاً بأول قبل الوصول إلى النتيجة النهائية للتصفية (أى قبل معرفة نسب رؤوس أموال الشركاء النهائية بعد تأثرها بنتيجة التصفية) ومن هنا كان يتعين على المصفى البحث عن طريق عادلة للتوزيع أول بأول على الشركاء مع مراعاة عدم أخذ احد الشركاء أكثر أو أقل مما يستحق من حقوق .

ولذلك ففى حالة التصفية التدريجية قد لا يصلح استخدام نسب توزيع الأرباح والخسائر أو نسب رؤوس أموال الشركاء كأساس عادل لتوزيع باقى متحصلات التصفية على الشركاء أولا بأول . ويوضح تلك الحقيقة المثال رقم (7) .

مثال رقم (7)

قرر الشركاء ممدوح ومفيد وطارق تصفية شركة التضامن التى يمتلكونها بداية من **2009/7/20** وتوزيع متحصلات التصفية (بعد سداد ماعلى الشركة ديون) عليهم أولاً بأول (علماً بأنهم وقد كان المركز المالى للشركة في تاريخ التصفية على النحو التالى) :-

البيان	له	منه
أصول ثابتة		10000
<u>أصول متدولة</u>		
نقدية بالبنك	20000	
حسابات مدينين	20000	
		40000
<u>التزامات متداولة</u>		
حسابات دائنين		(40000)_
راس المال العامل		-
رأس المال المستثمر		100000

		التمويل	
		رأس المال	
	20000	ممدوح	
	30000	مفيد	
	50000	طارق	
100000			

- وقد قام المصفى بتحويل الأصول غير النقدية إلى نقدية سائلة على النحو التالى :-

45500ج ، **37000**ج ، **24500**ج على التوالى خلال أشهر أغسطس وسبتمبر واكتوبر .

- كما قام بسداد مصروفات تصفية خلال أشهر اغسطس وسبتمبر واكتوبر على التوالى **1500**ج ،**1000**ج،**500**ج .

المطلوب

اعداد قائمة التصفية وتوزيع المتحصلات على مراحل (مرة باستخدام نسبة توزيع الارباح والخسائر ومرة أخرى بنسبة رؤوس الأموال) أو على مرحلة واحدة مع التعليق على النتائج .

(1) توزيع المتحصلات على مراحل

(i) التوزيع تأسس على نسب الأرباح والخسائر

قائمة التصفية وتوزيع المتحصلات

ممدوح	مفيد	طارق	دائنين		البيان
20000	30000	50000	40000		أرصدة في 20 يوليو 2009
					الدفعة الأولى (خلال أغسطس)
				20000	رصيد النقدية أول المدة
				45500	متحصلات شهر أغسطس
				65800	
				(1500)	م . تصفية
				64000	

سداد الدائنين	40000	4000			
النقدية المتبقية توزع على الشركاء بنسبة الأرباح والخسائر	24000				
	(24000)		12000	8000	4000
أرصدة	-		380000	22[illegible]0	16000
الدفعة الثانية (شهر سبتمبر)					
متحصلات التصفية	37000				
م. التصفية	(1000)				
الباقى ويوزع على الشركاء بنسبة الارباح والخسائر	36000				
	(36000)		18000	12000	6000
أرصدة	-		20000	10000	10000
الدفعة الثالثة – شهر أكتوبر					
متحصلات التصفية	24500				
(-) م . التصفية	(500)				
الباقى يتم توزيعه على الشركاء بنسبة الارباح والخسائر	24000				
	(24000)		12000	8000	4000
نصيب كل شريك من خسائر التصفية			8000	2000	6000

(ii) التوزيع تأسيساً على نسب رؤوس الأموال

قائمة التصفية وتوزيع المتحصلات

البيان		دائنين	طارق	مفيد	ممدوح
أرصدة في 20 يوليو 2009		40000	50000	30000	20000
الدفعة الأولى (خلال أغسطس)					
رصيد النقدية أول المدة	20000				
متحصلات شهر أغسطس	45500				
	65800				
م . تصفية	(1500)				
	64000				
سداد الدائنين	40000	4000			
النقدية المتبقية توزع على الشركاء بنسبة الأرباح والخسائر	24000				
	(24000)		12000	7200	4800
أرصدة	-		38000	22800	15200
الدفعة الثانية (شهر سبتمبر)					

البيان	المبلغ			
متحصلات التصفية	37000			
م. التصفية	(1000)			
الباقي ويوزع على الشركاء بنسبة الارباح والخسائر	36000			
	(36000)	18000	10800	7200
أرصدة	-	20000	12000	8000
الدفعة الثالثة – شهر أكتوبر				
متحصلات التصفية	24500			
(–) م . التصفية	500			
الباقي يتم توزيعه على الشركاء بنسبة الارباح والخسائر	24000			
	(24000)	12000	7200	4000
نصيب كل شريك من خسائر التصفية		8000	4800	3200

2- توزيع المتحصلات دفعة واحدة في نهاية عملية التصفية

ح/ التصفية

البيان	المبلغ	البيان	المبلغ
من حـ/ البنك أغسطس	45500	الى حـ/ الأصول	120000
من حـ/ البنك سبتمبر	37000	الى حـ/ البنك – م تصفية أغسطس	1500
من حـ/ البنك أكتوبر	245000	الى حـ/ البنك – م تصفية سبتمبر	1000
رصيد		الى حـ/ البنك – م تصفية أكتوبر	500
	123000		123000
من حـ/ رأس المال	16000	رصيد	16000

ح/ النقدية بالبنك

البيان	المبلغ	البيان	المبلغ
من حـ/ الدائنين	40000	رصيد	20000
من حـ/م. التصفية	3000	الى الاصول	107000
رصيد	84000	رصيد	
	127000		127000
من حـ/رأس المال		رصيد	84000
ممدوح	17334		
مفيد	24666		
طارق	42000		
	84000		84000

ح/ راس المال .

ممدوح	مفيد	طارق		ممدوح	مفيد	طارق	
2666	5334	8000	إلى ح/ التصفية	20000	30000	50000	رصيد
17334	24666	42000	رصيد				
20000	30000	50000		20000	30000	50000	
17334	24666	42000	الى حـ/ البنك	17334	24666	42000	رصيد

مقارنة بتوزيع المتحصلات على كل شريك :-

ممدوح			مفيد			طارق			البيان
على دفعات		دفعة واحدة	على دفعات		دفعة واحدة	على دفعات		دفعة واحدة	
بنسبة أ.خ	بنسبة رأس المال	بنسبة أ.خ	بنسبة أ.خ	بنسبة رأس المال	بنسبة أ.خ	بنسبة أ.خ	بنسبة رأس المال	بنسبة أ.خ	
									صافى المستحق لكل شريك
4000	4800		8000	7200		12000	4800		أغسطس
6000	7200		12000	10800		18000	18000		سبتمبر
4000	4800		8000	7200		12000	12000		اكتوبر
14000	16800	17334	28000	25200	24666	42000	34800	42000	**الإجمالي**

تعليق :

- بمقارنة ما حصل عليه كل شريك بإتباع طريقة التوزيع على مراحل في ظل الأساسيين المختلفين (نسبة أ.خ، نسبة رأس المال) أو طريقة التوزيع دفعة واحدة (نسبة أ.خ) يتضح وجود أختلاف في التوزيع . وهنا يواجه المصفى مشكلة في تحديد الطريقة التى تسفر عن العدالة في التوزيع .

- وهنا يتعين لجوء المصفى إلى إجراء التوزيعات بعدالة عن طريق استخدام نسب معينة وبترتيب معين لبعض الشركاء دون البعض الأخر وصولاً الى حقوق شركاء بنسب تتفق مع نسب توزيع الأرباح والخسائر ، بعبارة أخرى اللجوء لطريقة تحقق أتفاق نسب الأرباح والخسائر مع نسب

حقوق الشركاء بالشركة ، حيث ان ذلك سيحقق العدالة التى من شأنها حصول كل شريك على ما يستحق تماماً.

- وهناك طريقتين مقترحتين يؤدى كل منهما إلى تحقيق تلك الغاية هما :-

1- تعتمد الطريقة الأولى على أفتراض ان اى توزيع يتم للشركاء من متحصلات التصفية (بعد سداد ديون الغير) هو أخر توزيع ومن ثم يتم أخذ جميع الخسائر المحتملة وقت التوزيع في الأعتبار ، ويتم توزيع المتحصلات بعد ذلك في حدود الحقوق الصافية المطلقة في الشركة الأمر الذى سيترتب عليه اتفاق تلك الحقوق مع نسب توزيع الأرباح والخسائر ، وعندها توزع المتحصلات على الشركاء بنسب الأرباح والخسائر .

2- تقوم الطريقة الثانية على إعداد خطة كاملة قبل البدء في عملية التوزيع يسير عليها المصفى في توزيع المتبقى من متحصلات التصفية بدلاً من الأنتظار حتى تاريخ كل دفعة لمعرفة ما يخص كل شريك من تلك الدفعة ويطلق على ذلك تخطيط تسديد حقوق الشركاء على دفعات . وتعتمد تلك الخطة على افتراض إمكانية الوصول بحقوق الشركاء لقيم تتفق مع نسب توزيع الأرباح والخسائر .

وتجدر الإشارة إلى أهمية مراعاة معالجة الحسابات الشخصية وقروض الشركاء في ظل طريقة التوزيع على دفعات أو التصفية التدريجية :-

(i) معالجة الحسابات الجارية

فى حالة وجود حسابات جارية مدينة ودائنة للشركاء في تاريخ بدء التصفية ، يتعين تسوية أرصدة تلك الحسابات مع رؤوس أموال الشركاء ،

حيث يضاف الرصيد الدائن إلى رأس مال الشريك ويخصم الرصيد المدين من راس مال الشريك قبل إجراء أى توزيعات على الشركاء .

(ii) معالجة قروض الشركاء

لا تسرى القاعدة المتبعة في ظل التصفية على دفعة واحدة (أعتبار القرض واجب السداد قبل إجراء أى توزيع وفاء لحقوق الشركاء) على حالات التصفية على دفعات ، حيث من الصعوبة بمكان التكهن مقدماً بما يحتمل ان يصيب الشريك صاحب القرض من خسائر التصفية .

ولذلك يتم إدماج القرض ضمن حقوق الشريك قبل إجراء أى توزيعات ، مع أعتبار الدفعات الأولى التى يتسلمها الشريك صاحب القرض كأنها سددت إليه وفاء لقرضه حتى يتم سداده ثم تعتبر الدفعات التالية سداداً لحصته في رأس المال.

2.4.2 طريقة التوزيع الأولى ..طريقة الحد الأقصى للخسارة

Maximum loss Method

تتطلب تلك الطريقة الآتى :-

1- أفتراض ان أى توزيع يقوم به المصفى على الشركاء من متحصلات التصفية (بعد سداد أى ديون للشركة لصالح الغير) هو آخر توزيع سيتم على الشركاء .

2- إعداد جدول يوضح المبالغ الواجب توزيعها على كل شريك من كل دفعة من الدفعات بعد الأخذ في الأعتبار جميع الخسائر المحتمل حدوثها وهى تنقسم لنوعين هما :-

(i) خسائر ناتجة عن أفتراض أحتمال عدم أمكانية تحصيل شئ من بيع الأصول المتبقية لدى الشركة وقت إجراء التوزيع . بمعنى اعتبار القيمة

الدفترية لتلك الأصول خسارة محتملة يتم توزيعها على الشركاء بنسبة الأرباح والخسائر لمعرفة ما سيتحمله كل شريك منها .

(ii) خسائر ناتجة عن افتراض اعسار الشريك أو الشركاء الذين تظهر حسابات رؤوس أموالهم أرصدة مدينة نتيجة تحملهم كل من :-

- خسائر التصفية المحققة فعلاً (نتيجة ما تم بيعه من أصول حتى إجراء التوزيع).
- الخسائر المحتمل حدوثها نتيجة أفتراض عدم بيع باقى الأصول .

3- الأستمرار في اعداد جدول التوزيعات عقب كل دفعة ، فإذا ماتبقى بعد ذلك حقوق صافية مطلقة في الشركة تكون متفقة مع نسب توزيع الأرباح والخسائر .

4- يتم بعد توزيع المتحصلات المتبقية بالنسب التى يقتسمون بها الأرباح والخسائر أى ان جوهرية تلك الطريقة أو القاعدة التى تقوم عليها هى توزيع النقدية المتبقية من متحصلات أى دفعة (بعد سداد جميع ديون الشركة لصالح الغير) فقط على الشركاء الذين يتبقى لهم حقوق في الشركة بعد الأخذ في الحسبان جميع الخسائر المحتمل وقوعها ويتم التوزيع فقط في حدود تلك الحقوق الصافية المطلقة .

مثال (8)

قرر الشركاء محمد ، حسام ، على الذين يقتسمون الأرباح والخسائر بالتساوى تصفية الشركة في **2009/1/1** وتوزيع المتحصل من التصفية عليهم أو بأول ، وقد كان المركز المالى للشركة على النحو التالى :-

وقد كانت صافى المتحصلات من بيع وتحصيل الأصول على النحو التالى :-

البيان	له	منه
أصول ثابتة		800000
أصول متداولة		
حسابات مدينين	200000	
نقدية بالبنك	50000	
		250000
التزامات متداولة		
حسابات دائنين		250000
رأس المال العامل		-
رأس المال المستثمر		800000
التمويل		
رأس المال		
محمد	350000	
حسام	250000	
على	20000	
		800000

	يناير	فبراير	مارس	الإجمالى
القيمة الدفترية للأصول	625000	300000	75000	1000000
القيمة البيعية المتحصلة للأصول	475000	225000	105000	805000

المطلوب

تصوير قائمة التصفية وتوزيع المتحصلات وإجراء قيود اليومية وإعداد حسابات التصفية .

قائمة التصفية وتوزيع المتحصلات

البيان	الأصول		دائنين	حصة الشركاء		
	غير نقدية	نقدية		على	حسام	محمد
ارصدة أول المدة	1000000	50000	250000	200000	250000	3560000
شهريناير بيع الدفعة الاولى من الأصول وتوزيع الخسائر على الشركاء بنسبة أ.خ(150000ج)	625000	475000	-	50000	50000	50000

ارصدة	300000	200000	150000	250000	525000	375000
تسديدات للدائنين	-	-	-	250000	250000	-
أرصدة	300000	200000	150000	-	275000	375000
توزيعات على الشركاء طبقاً للجدول (1)	175000	75000	25000		275000	-
أرصدة	125000	125000	125000	-	-	375000
شهر فبراير بيع الدفعة الثانية من الأصول وتوزيع الخسائر الناتجة على الشركاء بنسبة أ.ح (75000ج)	25000	25000	250000	-	225000	300000
ارصدة	100000	100000	100000		225000	75000
توزيعات على الشركاء بالتساوى (هناك اتفاق بين الحصص مع نسبة توزيع أ.خ)	75000	75000	75000	-	225000	-
أرصدة	25000	25000	25000	-	-	75000
شهر مارس بيع الدفعة الثالثة من الأصول وتوزيع الأرباح الناتجة على الشركاء بنسبة توزيع ا.خ(30000ج)	10000	10000	10000	-	105000	75000
أرصدة	35000	35000	35000	-	105000	-
توزيعات على الشركاء بالتساوى (أو بنسبة توزيع أ.ح)	35000	35000	35000	-	105000	-

جدول (i) يوضح كيفية توزيع الباقى من متحصلات الدفعة الأولى على الشركاء

حصص الشركاء			
البيان	**على**	**حسام**	**محمد**
صافى حقوق الشركاء قبل إجراء أية توزيعات نقدية (حسب قائمة التصفية) (-)	150000	200000	300000
حقوق مقيدة نتيجة خسائر محتمل حدوثها بفرض عدم تحقيق شئ من بيع الأصول المتبقية بعد الدفعة الأولى ومقدارها 375000ج تم توزيعها على الشركاء بنسبة ا.خ.	125000	175000	125000
صافى حقوق مطلقة للشركاء تمثل الأساس السليم لتوزيع المتبقى من متحصلات الدفعة الأولى .	25000	75000	175000

قيود اليومية

منه	له	البيان
		من مذكورين يناير
475000		حـ/ النقدية
150000		حـ/ التصفية
	625000	الى حـ/ الأصول
		أثبات بيع الدفعة الأولى من الأصول
150000		من حـ/ رأس المال
		50000 محمد

مدين	دائن	البيان
		50000 حسام
		50000 علي
	150000	إلى حـ/ التصفية
		توزيع خسائر الدفعة الأولى من الأصول
		من مذكورين
250000		حـ/ الدائنين
275000		حـ/رأس المال
		175000 محمد
		75000 حسام
		25000 علي
	252000	الى حـ/النقدية
		توزيـــع متحـــصلا ت الدفعـــة الأولـــى حـــسب ماتضمنته القائمة
		من مذكورين
225000		حـ/ النقدية
75000		حـ/ التصفية
	300000	إلى حـ/ الأصول المختلفة
		أثبات بيع الدفعة الثابتة من الأصول
75000		من حـ/راس المال
		25000 محمد
		25000 حسام
		25000 علي
	75000	الى حـ/ التصفية
		توزيع الخسائر الناتجة من بيع الدفعة الثانية من الأصول
225000		من حـ/ راس المال
		75000 محمد
		75000 حسام
		75000 علي
	225000	الى حـ/ النقدية
		توزيع متحصلات الدفعة الثانية بنسبة توزيع أ.خ
105000		من حـ/ النقدية
		إلى مذكورين
	75000	حـ/ الأصول
	30000	حـ/ التصفية
		أثبات بيع الدفعة الثالثة من الأصول
30000		من حـ/ التصفية

منه	له	البيان
	30000	الى حـ/ رأس المال
		10000 محمد
		10000 حسام
		10000 على
		توزيـع الأربـاح الناتجـة مـن بيـع الدفعـة الثالثـة الأخيرة من الأصول
105000		من حـ/ راس المال
		35000 محمد
		35000 هشام
		35000 على
	105000	الى حـ/ النقدية
		توزيع متحصلات الدفعة الثالثة بنسبة توزيع ا.ح

حسابات التصفية

حـ/ الأصول المختلفة

منه	البيان	له	البيان
1000000	رصيد	625000	من مذكورين يناير
		300000	من مذكورين فبراير
		75000	من حـ/ النقدية - مارس
100000		1000000	

حـ/ النقدية

منه	البيان	له	البيان
50000		250000	من حـ/الدائنين يناير
475000		275000	من حـ/رأس المال
			175000 محمد
			75000 حسام
			25000 على
525000		225000	
225000		225000	من حـ/ رأس المال فبراير
			75000 محمد
			75000 حسام
			75000 على
225000		225000	
105000		105000	من حـ/ راس المال مارس
			35000 محمد
			25000 حسام
			35000 على
105000		105000	

حـ/ التصفية

المبلغ	البيان	المبلغ	البيان
150000	إلى حـ/ الأصول المختلفة	150000	من حـ/رأس المال
			5000 محمد يناير
			50000 حسام
			50000 على
150000		150000	
75000	الى حـ/ الأصول المختلفة	75000	من حـ/ رأس المال فبراير
			25000 محمد
			25000 حسام
			25000 على
75000		75000	
	الى حـ/ رأس المال	30000	من حـ/ النقدية مارس
	10000 محمد		من حـ/رأس المال
	10000 حسام		5000 محمد يناير
	10000 على		50000 حسام
30000		30000	

حـ/ رأس المال

محمد	حسام	على	البيان	محمد	حسام	على	البيان
50000	50000	50000	إلى حـ/ التصفية يناير	350000	250000	200000	رصيد يناير
175000	75000	25000	الى حـ/ النقدية				
125000	125000	125000	رصيد				
350000	250000	200000		350000	250000	200000	
25000	25000	25000	إلى حـ/ التصفية فبراير	125000	125000	125000	رصيد
75000	75000	75000	الى حـ/ النقدية				
25000	25000	25000	رصيد				
125000	125000	125000		125000	125000	125000	
35000	35000	35000	الى حـ/ النقدية	25000	25000	25000	رصيد
				10000	10000	10000	من حـ/ التصفية
35000	35000	35000		35000	35000	35000	

تعليق

1- تم توزيع الخسائر التى تحققت من بيع الدفعة الأولى من الأصول على الشركاء بنسبة توزيع الأرباح والخسائر (150000ج)

2- تبقى للمصفى بعد سداد حقوق الدائنين (25000ج) مبلغ 275000ج وقد اعتبر عند توزيع ذلك المبلغ على الشركاء انه أخر توزيع سيتم عليهم ولذلك فقد أخذ في الحسبان الخسائر المحتمل حدوثها بغرض عدم تحقيق،باقى الأصول ومقدارها 375000 ج لذلك فقد تم توزيعها كخسائر على الشركاء بنسبة أ.خ . من ثم تبقى للشركة حقوق صافية مطلقة من أى قيد تعادل في مجموعها النقدية المتبقية من متحصلات الدفعة الأولى ورصيد النقدية أول المدة يتم توزيعها في حدود تلك الحدود المطلقة .

3- نلاحظ ان نسبة رؤوس أموال الشركاء قد أصبحت متفقة مع نسب توزيع أ.خ بعد توزيع الدفعة الأولى عليهم ، وبذلك تم توزيع متحصلات أية دفعة تالية بين الشركاء بنفس نسبة توزيع أ.خ (دون حاجة لاستخدام جدول ثانى). الا أنه يتعين القول بأنه إذا لم يتم ذلك التساوى بعد توزيع الباقى من متحصلات الدفعة الأولى فسوف يتم الأستمرار في استخدام الجدول الثانى لاستنتاج ما يتعلق بكل شريك من متحصلات الدفعة الثانية وبعد الأخذ في الحسبان جميع الخسائر المحتمل حدوثها .

4- لم تتأثر قائمة التصفية وكذلك باقى الحسابات الا بالخسائر التى تحققت بالفعل نتيجة بيع كل دفعة من الأصول ولم يتم أخذ أثر الخسائر المحتمل وقوعها نتيجة أفتراض عدم امكانية بيع المتبقى من الأصول بعد كل دفعة في الحسبان الا في الجدول الثانى بهدف التوصل الى صافى حقوق الشركاء الصافية والتى تعتبر اساس توزيع المتبقى من متحصلات كل دفعة .

5- يلاحظ تساوى جملة ما حصل عليه كل شريك من متحصلات التصفية في ظل أتباع تلك الطريقة مع نفس المبالغ التى كانوا سيحصلون عليها لو ان عملية قد تأجلت حتى نهاية التصفية (علماً بأن خسائر التصفية

في الطريقتين هـــى 195000 (30000-75000+150000) يخــص كــل شريك 65000 جنيه ويمكن إيضاح ذلك على النحو التالى :-

البيان	الشركاء					
	محمد		حسام		على	
جملة ما حصل عليه كل شريك من متحصلات التصفية	الطريقة المقترحة	التوزيع على دفعة واحدة	الطريقة المقترحة	التوزيع على دفعة واحدة	الطريقة المقترحة	التوزيع على دفعة واحدة
يناير	175000		75000		25000	
فبراير	75000		75000		75000	
مارس	35000		35000		35000	
جملة	285000	285000	185000	185000	135000	135000

2.4.3 الطريقة الثانية طريقة رأس المال المتناسب Proportional Capital method أو طريقة التخطيط المسبق لسداد حقوق الشركاء على دفعات Advance Planning For Installment Payment to Partners

ان الهدف من اعداد خطة مسبقة قبل البدء في عملية توزيع المتحصلات يمكن للمصفى السير على أساسها عند توزيعه للمتحصلات المتبقيـــة علـــى الشراء (بدلاً من انتظارهم تاريخ كل دفعة ومعرفة مايخص كل شريك مـــن تلك الدفعة) ، وتتسم تلك الخطة بأنها تهدف إلى الوصول بحقـــوق الـــشركاء لأرقام تتفق مع نسب توزيع الأرباح والخسائر .

بعبارة أخرى فأن تلك الطريقة لا تعتمد على تحديد المبالغ التـــى يمكـــن توزيعها على الشركاء كل فترة زمنية عن طريق تحديد اثر اقصى خـــسائر محتملة على حقوق الشركاء (أرصدة رأسمالهم وقروضهم)بإعتبار ان تلـــك

الطريقة رغماً عن أنها سليمة الا أنها مرهقة ، وبدلاً عن ذلك تتأسس تلك الطريقة على إعداد برنامج متكامل مقدماً لتوزيع النقدية بحيث توضح المبالغ الممكن توزيعها على الشركاء خلال التصفية ، فهو لا يوضح في بداية التصفية المبالغ الممكن توزيعها على الشركاء كلما توافرت على الشركاء كلما توافرت نقدية وانما يقوم على اعداد برنامج بموجبه اى مبالغ تحصل من بيع اصول الشركة يمكن توزيعها على الشركاء في الحال وفقاً لذلك البرنامج المخطط المسبق تحديده وعند وضع تلك الخطة يتم مواجهة مشكلتين ينبغى دراستهما وحلهما هما :-

(i) ترتيب الشركاء حسب أولوية توزيعات متحصلات التصفية عليهم .
(ii)تحديد المبالغ التى يجب توزيعها للشركاء حسب أولوية ترتيب التوزيع .

(i) ترتيب الشركاء حسب أولوية توزيع متحصلات التصفية عليهم

يعتمد ترتيب الشركة حسب أولوية توزيع المتحصلات عليهم على مدى قدرة تحمل رأس مال كل شريك لخسائر التصفية ، فالشريك الذى يكون له الأولوية الأولى في استلام دفعات نقدية من متحصلات التصفية قبل غيره هو الذى تكون له قدرة أكبر على تحمل رأس مال خسائر التصفية وهكذا .

ويتم قياس قدرة رأس مال كل شريك على تحمل نصيبه من خسائر التصفية على النحو التالى :-

$$= \frac{\text{حصة كل شريك في رأس المال}}{\text{االنسبة الخاصة به في توزيع الأرباح والخسائر}}$$

ويتم مقارنة النواتج حيث يكون لصالح اكبر ناتج الحق الأول في استلام الدفعات ثم يليه الشريك الثانى وهكذا .

مثال (9)

قرر سامى ، على ،جابر ، حسام الشركاء بشركة تضامن تصفيتها (علماً بأنهم يقتسمون الأرباح والخسائر بنسبة 1:2 :2:5، وقد كانت حصصهم فـي رأس مـال الشركة على التوالى 900000، 240000 ، 120000 ، 550000 .

المطلوب

ترتيب هؤلاء الشركاء لأغراض تحديد أولوية توزيع الـدفعات علـيهم وتحديد نصيب الشركاء من خسائر التصفية مع التعليق

علماً بأن خسائر التصفية قد بلغت :-

a 900000   b 1200000

d 600000   e 1100060

(i) ترتيب الشركاء حسب أولوية توزيعات الدفعات عليهم

الشريك	حصة الشريك في رأس المال	نسبة توزيع ا.خ	قياس قدرة رأس مال الشريك على تحمل خسائر التصفية – حصة الشريك في رأس المال/ نسبة توزيع أ.خ	ترتيب الأولوية في التوزيع
سامى	20000	1	$\times 900000) \frac{10}{1} = 900000$	الثالث
على	240000	2	$\times 900000) \frac{10}{2} = 1200000$	الاول
جابر	120000	2	$\times 900000) \frac{10}{2} = 6000000$	الرابع
حسام	550000	5	$\times 900000) \frac{10}{2} = 1100000$	الثانى

(iii) تحديد نصيب الشريك من خسائر التصفية

(a) في حالة وجود خسارة تصفية مقدارها 900000 جنيه

الشريك	نصيب الشريك من خسارة التصفية	البيان
سامى	900000 = $\frac{10}{1}$ ×900000)	نصيب الشريك من الخسارة كاف لتغطية حـصته في رأس المال ومن ثم يحرم من أية توزيعات .
على	180000 = $\frac{10}{2}$ ×900000)	نصيب الشريك من الخسارة أقل من حصته فـي رأس المال مما يسمح له بإستلام توزيعات نقدية .
جابر	180000 = $\frac{10}{2}$ ×900000)	صيب الشريك من الخسارة يزيد على حصته فـي رأس المال ومن ثم يحرم من استلام أى توزيعات.
حسام	450000 = $\frac{10}{5}$ ×900000)	نصيب الشريك من الخسارة يقل عن حصته فـي رأس المال مما يسمح له بتوزيعات نقدية .
سامى	120000 = $\frac{10}{1}$ ×1200000)	نصيب الشريك من الخسارة يزيد عن حصته فـي رأس المال وبالتالي يحرم من أى توزيعات .
على	240000 = $\frac{10}{2}$ ×1200000)	نصيب الشريك من الخسارة كاف عن حصته في رأس المال وبالتالي يحرم من أى توزيعات.
جابر	240000 = $\frac{10}{2}$ ×1200000)	نصيب الشريك من الخسارة يزيد عن حصته فـي رأس المال وبالتالي يحرم من أى توزيعات.
حسام	600000 = $\frac{10}{5}$ ×1200000)	نصيب الشريك من الخسارة يزيد عن حصته فـي رأس المال وبالتالي يحرم من أى توزيعات.
سامى	60000 = $\frac{10}{1}$ ×6000000)	نصيب الشريك من الخسارة أقل من حصته فـي رأس المال مما يسمح له بإستلام توزيعات نقدية .
على	120000 = $\frac{10}{2}$ ×6000000)	نصيب الشريك من الخسارة أقل من حصته فـي رأس المال مما يسمح له بإستلام توزيعات نقدية .
جابر	120000 = $\frac{10}{2}$ ×6000000)	نصيب الشريك من الخسارة لتغطية عن حـصته في رأس المال وبالتالي يحرم من أى توزيعات .
حسام	3300000 $\frac{10}{5}$ ×6000000)	نصيب الشريك من الخسارة أقل من حصته فـي رأس المال مما يسمح له بإستلام توزيعات نقدية.
سامى	900000 = $\frac{10}{1}$ ×11000000)	نصيب الشريك من الخسارة يزيد عن حصته فـي رأس المال وبالتالي يحرم من أى توزيعات.
على	1200000 = $\frac{10}{2}$ ×11000000)	نصيب الشريك من الخسارة أقل من حصته فـي رأس المال مما يسمح له بإستلام توزيعات نقدية .
جابر	6000000 = $\frac{10}{2}$ ×11000000)	نصيب الشريك من الخسارة يزيد عن حصته فـي رأس المال وبالتالي يحرم من أى توزيعات .
حسام	1100000 $\frac{10}{5}$ ×11000000)	نصيب الشريك من الخسارة كاف عن حصته في رأس المال وبالتالي يحرم من أى توزيعات .

تعليق :

1- يعتبر الشريك جابر هو اقل الشركاء قدره على تحمل التصفية لأن خسائر مقدارها 60000 ج (أقل قدر من الخسائر المفترض في المثال) كافية لمحو حصة ذلك الشريك في رأس المال ومن ثم يحرم من أية توزيعات نقدية ، في ذات الوقت الذى يتبقى للشركاء الأخرين حقوق بعد تحملهم بانصبيتهم من تلك الخسائر تسمح بإجراء توزيعات نقدية عليهم .

2- يعتبر الشريك على هو أكبر الشركاء قدره على تحمل خسائر التصفية لان الحد الأدنى من خسائر التصفية الذى يكون نصيبه فيه كاف لتغطية حصة من رأس المال هو 120000 ج (اكبر قدر من الخسائر في ذلك المثال) في ذات الوقت الذى لا يمكن معه الشركاء الآخرين تحمل تلك الخسائر لان نصيبهم في الخسائر يزيد عن حصتهم في رأس المال .

3- بناء على ذلك يمكن ترتيب الشركاء حسب قدره حصصهم في رأس المال على تحمل خسائر التصفية ومن ثم أولوياتهم في استلام توزيعات متحصلات التصفية يكون على النحو التالى :-

الشريك على : الأول — الشريك حسام : الثانى

الشريك سامى : الثالث — الشريك جابر : الأخير

(ii) تحديد المبالغ التى يجب توزيعها على الشركاء حسب أولوية ترتيب التوزيع

تتمثل تلك المشكلة في تحديد ما يتعين توزيعه للشريك الأول قبل الشركاء الآخرين وهكذا بهدف جعل رؤوس أموال الشركة جميعاً متفقة مع نسب توزيع الأرباح والخسائر - ولاغراض تحقيق ذلك يتم اتباع الخطوات التالية :-

1- حتى يمكن معرفة مايتعين سداده للشريك الذى له الأولوية في استلام التوزيعات النقدية يتم أثبات رأس مال الشريك الذى يليه في الترتيب (أى يتم افتراض عدم سداد أى توزيع لذلك الشريك) ثم يعدل رأس مـال الـشريك الاول حتى يصبح متفقاً مع رأس مال الشريك الثانى ونسبة توزيع الاربـاح الخاصة بهما . ويمثل الفرق بين رأس المال المعدل للشريك الأول وحـصته الأصلية في رأس المال هو ما يتعين توزيعه أولاً للشريك الأول .

2- حتى يمكن معرفة ما يجب دفعه للشريكين الذين لهما الأولوية الأولى والثانية في القبض معاً يتم أثبات رأس مال الشريك الثالث (التالى لهما في أولوية التوزيع) ويتم تعديل رؤوس أموال الشريكين الأول والثـانى حتـى تصبح متفقة مع رأس مال الشريك الثالث ونسب توزيع الأربـاح الخاصـة بالشركاء الثلاثة . ويمثل الفرق بين رؤوس أموال الشريكين الاول والثـانى المعدلة وبين رؤوس أموالهما بعد التوزيع الأول ما يجب دفعه الـى هـذين الشريكين معاً في وقت واحد .

3- وهكذا تستمرعلمية تثبيت رؤوس الأموال وتعديلها وتحديـد المبـالغ التى يتعين توزيعها على الشركاء حتى يصبح المتبقى من حصص الـشركاء في رأس المال متفقة مع نسب توزيع الأرباح والخسائر . ومتى تم الوصول الى نقطة التوافق فأن أى متحصلات بعد ذلك توزع على الـشركاء بنـسبة توزيع الأرباح والخسائر .

وباستخدام نفس البيانات الواردة في المثال السابق يمكن تحديد التوزيعات النقدية المستحقة لكل شريك حسب ترتيب أحقيتة في التوزيع .

تعليق

الشركاء	جابر	سامى	حسام	على
نسبة توزيع الأرباح والخسائر	2	1		
ترتيب الأولوية في التحصيل	4	3	5	2
حصص الشركاء في رأ س المال	120000	90000	2	1
1- لتحديد ما يجب دفعه للشريك على			550000	240000
يثبت رأس مال الشريك حسام ويعدل رأس مال الشريك على (550000 × 2/5) = 220000 .	-	-		220000
ما يجب دفعه للشريك على .				20000
حصص الشركاء بعد التوزيع الاول .	120000	90000	550000	220000
2- لتحديد ما يجب دفعه للشريكين على وحسام				
يثبت رأس مال الشريك سامى	-	90000	-	-
كما يعدل رأس مال الشريك حسام (90000 × 1/5)	-	-	450000	-
140000 جنيه توزع بين الشريكين على وحسام	-	-	100000	40000
حصص الشركاء بعد التوزيع الثانى	120000	90000	450000	180000
3- لتحديد ما يجب توزيعه على الشركاء على ، حسام ، على معاً				
يثبت رأس مال الشريك جابر	120000	-	-	-
يعدل رأس مال الشريك على (1200000 × 2/2)	-	-	-	120000
يعدل رأس مال الشريك حسام (1200000 × 25)	-	-	300000	-
يعدل رأس مال الشريك سامى (1200000 × 2/1)	-	60000	-	-
240000 توزع على الشركاء الثلاثة		30000	150000	60000
حصص الشركاء بعد التوزيع الثالث	120000	60000	300000	120000
ويلاحظ أنها قد أصبحت متفقة مع نسب توزيع الأرباح والخسائر				

تعليق

بعد قيام المصفى بسداد حقوق الغير يقوم بإجراء التورزيعــات النقديــة على الشركاء وحسب الترتيب التالى :-

1- يدفع للشريك على أولاً مبلغ 20000جنيه .

2- يوزع يبلغ 140000جنيه بين الشريكين على وحسام بنسبة 2،5 .

3- يوزيع مبلغ 240000جنيه بين الشريك على وحسام وسامى بنسبة 1:5:2 .

4- يتم توزيع أى متحصلات متبقية بعد ذلك على جميع الشركاء بنفس نسب توزيع الأرباح والخسائر.

مثال (10)

قرر ناصر وأنور ومحمد الشركاء المتضامنون تـصفية شـركتهم فـي 2009/1/1 وتوزيع المتحصلات عليهم أول بأول بدلاً من الانتظـار حتـى إنتهاء إجراءات التصفية . وقد كانت قائمة المركز المـالى للـشركة كـالأتى (علماً بأن نسبة توزيع الأرباح والخسائر هى(1:2:2)

منه	له	البيان
1580000		**أصول ثابتة**
		أصول متداولة
	220000	نقدية بالبنوك
	20000	جـ/ جارى ناصر
240000		
		التزامات متداولة
	480000	دائنين
	20000	حـ/ جارى وأنور
500000		
(260000)		رأس المال العامل
1320000		رأ س المال المستثمر
		التمويل
		رأس المال
	460000	ناصر
	540000	أنور
	200000	محمد
1200000		
120000		**التزامات طويلة**
1320000		قروض(محمد)

وقد قام المصفى بتحصيل بيع الأصول وسداد مصروفات التصفية علـى النحو التالى :-

الدفعة	المتحصل من بيع الأصول	المنصرف على مصروفات التصفية
يناير	148000	8000
فبراير	232000	12000
مارس	524000	4000
ابريل	910000	10000
		34000

والمطلوب :

1- اعداد خطة كاملة يسير عليها المصفى عند توزيعه متحصلات التصفية على الشركاء .

2- تصوير قائمة التصفية وتوزيع المتحصلات على الشركاء .

3- اجراء قيود اليومية وتصوير حسابات التصفية اللازمة .

1- وضع خطة كاملة لتوزيع متحصلات التصفية على الشركاء

(i) تحديد الحقوق الصافية للشركاء						
حصص الشركاء في راس المال	200000		540000		460000	
حسابات جارية شخصية			20000 +		20000-	
قرض الشريك	120000		-		-	
حصص الشركاء الكلية	320000				440000	
(ii) ترتيب الشركاء حسب أولوية أحقيتهم في استلام توزيعات نقدية						
نسب توزيع الأرباح والخسائر	1		2		2	
ناتج قسمة حصة كل شريك على نسبة توزيع أ.خ	320000		28000		220000	
ترتيب الأولوية في أحقية استلام التوزيعات	الثالث(1)		الثانى (2)		الثالث (3)	
(iii) تحديد التوزيعات النقدية على الشريك وفقاً لترتيب الأولوية						
حصص الشركاء الكلية	320000		560000		440000	
1- تحديد ما يجب دفعه للشريك محمد :		-	560000			
يثبت رأس مال الشريك الثانى (أنور)						
يعدل رأس مال الشريك محمد 560000× 2/1	280000		-		-	
يتم سداد تلك القيمة أولا للشريك محمد	40000		-		-	
حقوق الشركاء بعد التوزيع الأولى	28000		560000		440000	
2- تحديد مايجب توزيعه على الشريكين محمد وأنور معا					440000	

- يثبت رأس مال الشريك ناصر						
- يعدل رأس مال الشريك محمد 440000× 2/1	220000					
- يعدل رأس مال الشريك أنور 44000 × 2/2			440000		.	
يتم توزيع تلك القيمة 180000(120000+ 60000) بين الشريكين محمد وانور	60000		120000		-	
حصص الشركاء بعد التوزيع الثانى	220000		440000		440000	
(ويلاحظ أنها متفقة مع نسبة توزيع أ.خ).						

ملخص خطة توزيع المتحصلات

يتم توزيع متبقى متحصلات التصفية (بعد سداد حقوق الغير) على الشركاء على النحو التالى :-

1- يدفع أولا مبلغ 40000 ج للشريك محمد .

2- يوزيع ثانياً مبلغ 220000 ج بين الشريكين محمد وأنور بنسبة 2:1 .

3- يوزع أى مبلغ يتبقى بعد ذلك بين الشريكين محمد وأنور وناصر بنفس نسبة توزيع الأرباح والخسائر (2:2:1)

أعداد قائمة التصفية وتوزيع المتحصلات

بيان	نقدية	دائنين	محمد		أنور		ناصر	
أرصدة أو المدة .	220000	480000		320000		560000		440000
<u>شهر يناير</u>								
متحصلات التصفية .	148000							
	368000							
(-) م التصفية	8000							
	360000							
تسديد جزءمن حقوق الدائنين .	360000	360000						
أرصدة في أول فبراير 2009	-	120000		320000		560000		440000
<u>شهر فبراير</u>								
متحصلات التصفية .	232000	-	-	-	-	-	-	-
(-) م . التصفية	120000	120000	-	-	-	-	-	-
	220000							
سداد باقى حقوق الدائنين .	120000							
	100000		40000					
تدفع إلى الشريك محمد	40000							
	60000							

توزيع بين الشريكين محمد وانور بنسبة 2:1 وتبقى لهم مبلغ 120000 ج	60000		20000		40000			
				60000		40000		
أرصدة في 2009/3/1	-	-		260000		520000		440000
شهر مارس								
متحصلات التصفية	524000							
- م . التصفية	4000							
	520000							
توزع بين محمد وانور بنسبة 2:1	120000	-	40000	-	80000	-	-	-
	400000	-	80000	-	160000	-	160000	-
توزع بين الشركاء الثلاثة بنسبة توزيع أ.خ	400000			1200000	-	240000		160000
أرصدة في أول ابريل 2009	-	-	-	140000	-	280000	-	280000
شهر ابريل								
متحصلات التصفية	910000							
مصروفات التصفية	10000							
توزيع على الشركاء بنسبة 2:2:1	900000			180000		360000		360000
	-			40000		80000		80000

3 – قيود اليومية

منه	له	البيان
1580000		من حـــ / التصفية
	1580000	الى حـــ/ الاصول المختلفة
		اقفال حسابات الاصول بترحيلها الى حـــ/ التصفية
20000		من حـــ / راس مال ناصر
	20000	الى / جارى شخصى
		ترحيل رصيد الحساب الجارى الشخصى الى راس مال محمد
20000		من حـــ/ جارى شخصى انور
	20000	الى / راس مال انور
		ترحيل رصيد الحساب الجارى الشخصى الى راس مال انور
120000		من حـــ/ قرض محمد
	120000	الى حـــ/ راس مال محمد
		ترحيل حـــ/ القرض الى حـــ/ راس مال محمد
148000		من حـــ/ النقدية بالبنك
	148000	الى / التصفية

مدين	دائن	البيان
		اثبات المتحصل من بيع الدفعة الاولى من الاصول
		من مذكورين
8000		حـ/م . التصفية
360000		حـ/ حسابات المدينين
	368000	الى حـ/ النقدية بالبنك
		توزيع متحصلات شهر يناير
232000		من حـ/ النقدية بالبنك
	23000	الى حـ/ التصفية
		اثبات المتحصل من بيع الدفعة الثانية من الاصول
		من مذكورين
12000		حـ/ التصفية
120000		حـ/ الدائنين
100000		حـ/ راس المال
		60000 محمد
		40000 انور
	232000	الى / النقديةأو بالبنك
		توزيع متحصلات شهر فبراير
524000		من حـ/ النقدية بالبنك
	524000	الى حـ/ التصفية
		اثبات المتحصل من بيع الدفعة الثالثة من الاصول
		من مذكورين
4000		حـ/ م .التصفية
520000		حـ/ راس المال
		120000محمد
		240000 انور
		160000 ناصر
	5240000	الى حـ/ النقدية بالبنك
		توزيع متحصلات شهر مارس
910000		من حـ/ نقدية بالبنك
	910000	الى حـ/ التصفية
		اثبات المتحصل من بيع الدفعة الاولى من الاصول
10000		من مذكورين
180000		حـ/ م . التصفية
360000		حـ/ راس المال
360000		محمد
	910000	انور
		ناصر

مدين	دائن	البيان
		الى حـــ/ نقدية بالبنك
340000		من حـــ/ التصفية
	34000	الى حـــ/م . التصفية
		تحميل حـــ/ التصفية بالمصروفات
200000		من حـــ/ التصفية
	200000	الى حـــ/ راس المال
		40000 محمد
		80000 انور
		80000 ناصر
		توزيع المتحصلات على الشركات بنسبة 1:2:2

3- حسابات التصفية

حـ/ التصفية

المبلغ	البيان	التاريخ	المبلغ	البيان	التاريخ
1580000	الى حـ/ الاصول	1 يناير 2009	158000	من حـ/ النقدية بالبنك	31 يناير 2009
34000	الى حـ/ التصفية	30 ابريل	232000	من حـ/ النقدية بالبنك	29 فبراير
20000	رصيد	30 ابريل	524000	من حـ/ النقدية بالبنك	3/31
			910000	من حـ/ النقدية بالبنك	4/30
1814000			1814000		
200000	الى حـ/ راس المال		200000	رصيد	5/1
	80000 ناصر			من حـ/ النقدية بالبنك	31 يناير 2009
	80000 أنور				
	40000 محمد				
200000			200000		

حـ/ النقدية بالبنك

المبلغ	البيان	التاريخ	المبلغ	البيان	التاريخ
220000	رصيد	اول يناير	8000	من حـــ/ م. التصفية	31 يناير
148000	الى حـــ/ التصفية	31 يناير	360000	من حـــ/ الدائنين	31 يناير
368000			368000		
232000	الى حـــ/ التصفية	29 فبراير	12000	من حـــ/ م. التصفية	29 فبراير
			120000	من حـ/ الدائنين	
			100000	من حـ/ راس المال	
				60000 محمد	
				40000 أنور	
232000			232000		
524000	الى حـــ/ التصفية	31 مارس	4000	من حـ/ م. التصفية	3/31

مدين	البيان	التاريخ	دائن	البيان
			520000	من حـ/ راس المال
				120000 ناصر
				240000 أنور
				160000 محمد
524000			524000	
910000	الى حــ/ التصفية	4/30	10000	من حـ/ راس المال
			900000	من حـ/ راس المال
				180000 ناصر
				360000 أنور
				360000 محمد
910000			910000	

ناصر	أنور	محمد	البيان	ناصر	أنور	محمد	البيان
20000	-		الى حــ/ جاري ناصر	640000	540000	200000	رصيد 1 يناير
-	40000	60000	الى حــ/ نقدية بالبنك	-	20000	-	من حــ/ أنور
44000	520000	260000	رصيد	-	-	120000	من حــ/ قرض محمد
460000	650000	320000		460000	650000	320000	
160000	240000	120000	الى حــ/ النقدية بالبنك	440000	520000	210000	رصيد 1 فبراير
280000	280000,	140000	رصيد 31 مارس				
440000	520000	260000		440000	520000	260000	
360000	360000	180000	الى حــ/ البنك 30 ابريل	280000	280000	140000	رصيد أول ابريل
-	-	-		80000	80000	40000	رصيد 30 إبريل
360000	360000	180000		360000	360000	180000	
80000	80000	40000	رصيد أول مايو	80000	80000	40000	من حــ/ التصفية أول مايو
80000	80000	40000		80000	80000	40000	

تعليق

1- تم ترحيل أرصدة الحسابات الجارية المدينة والدائنة (للشريكين ناصر وأنور وكذلك حــ/ قرض الشريك محمد إلى حسابات رأس المال بهدف الوصول إلى حقوق الشركاء الصافية التي سيتم اتخاذها كأساس لترتيب الأولوية في أحقية الشركاء في استلام توزيعات التصفية النقدية .

2- لم يحصل أي شريك على أية توزيعات نقدية من متحصلات شهر

يناير نتيجة عدم وجود متحصلات كافية لسداد حقوق الدائنين كاملة .

3- تبقى من متحصلات التصفية عن شهر فبراير (بعد سداد حقوق الدائنين) وبعد توزيع دفعة أولى على الشريك محمد (بمقدار 40000) مبلغ 60000ج لا يكفي لسداد مستحقات الشريك محمد والشريك أنورلذلك تم توزيع المبلغ المتبقي بين الشريكين بنسبة 1:2 ويتبقى لهما 120000ج وزعت عليهم بنفس النسبة من متحصلات مارس .

4- تم توزيع المتبقي من متحصلات شهر مارس (بعد سداد الباقي للشريكين محمد وأنور) على الشركاء جميعا بنسبة توزيع أ.خ باعتبار تعادل حقوق الشركاء مع نسبة توزيع أ.خ .

5- يتم استنتاج نصيب كل شريك من أرباح وخسائر التصفية بمقارنة إجمالي ما حصل عليه كل شريك من متحصلات التصفية بحقوقه الصافية في الشركة وقت بدء التصفية .

2.5 أنشطة وواجبات

2.5.1 أنشطة

2.5.1.1 أسئلة للمراجعة وللمناقشة

1- ما المقصود بتصفية شركات الأشخاص ؟

2- ما هي سلسلة الإجراءات المحاسبية التي يجب اتخاذها عند اتخاذ الشركاء قرار وقف نشاط الشركة وتصفيتها ؟

3- يبلغ رصيد حساب رأس مال كل من علي وعلاء ، شريكان في شركة تضامن ، 60000 جنيه و80000 جنيه على التوالي . وإضافة لذلك فإن علي كان دائناً للشركة بقرض غير حامل للفوائد مقداره 20000 ج . وقد قررا تصفية شركتهما الآن . ما الأولوية التي يتمتع بها علي بخصوص قرضه عند التصفية ؟

4- حدد بإيجاز الإجراء الذي يتبع في تصفية شركة التضامن عندما يظهر رصيداً مديناً في حساب رأس مال أحد الشركاء .

5- أسفرت عملية بيع الأصول ، عند تصفية شركة سعيد ، سعد ، سعاد – شركة تضامن ، عن خسارة أدت إلى جعل أرصدة حسابات رأس مال الشركاء على النحو التالي : سعيد **25000** ج دائن ، سعد **12500** ج دائن ، وسعاد **5000** ج مدين . وكان الشركاء يقتسمون الأرباح والخسائر بنسبة **2:3:5** . وقد سددت الالتزامات بالكامل ، وبلغت النقدية المتاحة للتوزيع على الشركاء **32500** ج كما أنه ليس في الإمكان حالياً تحديد ما إذا كان لدى سعاد القدرة على سداد رصيد حساب رأس مالها المدين أم لا . هل يمكن توزيع النقدية المتاحة الآن دون الانتظار حتى يمكن تحديد إمكانية تحصيل المبلغ المستحق على سعاد ؟ اشرح .

6- كانت هناك حسابات للدائنين مقدارها **12000** ج على شــركة (A) و(B) و(C) ، شركة تضامن ، وذلك بعد التخلص من كافة الأصول ودفع كل النقدية المتاحة للدائنين . وقد ظهر رصيداً دائناً في حساب رأس مــال (A) مقـداره **16000** ج ، ورصيداً دائناً في حساب رأس مال (B) مقداره **2000** ج . وقـد طالب دائنو الشركة **(A)** بسداد ديونهم ، الذي رد على مطلبهم بأن الـشركاء الثلاثة يقتسمون الأرباح والخسائر بالتساوي ، وقد أسسوا شركتهم برأس مال متساوي . وعليه فقد عرض (A) على الدائنين سداد **3/1** ديـونهم وحـسب . مارأيك في الموقف الذي اتخذه (A) ؟ وما رصيد حساب رأس المال (c) ؟ ما قيد اليومية ، إن وجد ، الذي يجب إجراؤه في السجلات المحاسبية للشركة في حالة قيام **(A)** بسداد دائني الشركة من ممتلكاته الشخصية ؟

7- يعمل مفيد كشريك مدير في شركة ممدوح ، وعمرو ومطيع ، شركة تضامن. وينص عقد الشركة على حق مفيد في راتب سنوي قدره **12000**ج ، تدفع على **12** قسطاً شهرياً متساوياً ، ويوزع المتبقي من صــافي الـدخل أو الخسارة على الشركاء بالتساوي . وقد أوقفت الشركة عملياتها فـي 30 مـن يونيو **2009** وبدأت في إجراءات التصفية . ولم يسحب مفيد راتب آخر شهرين من التشغيل بسبب عجز رأس المال العامل . كيف تتم معالجة حق مفيد فـي الأجر غير المدفوع ومقداره **2000** ج عند تصفية الشركة ؟

8- يقتسم كل من إسماعيل ، مطيع ، شريكان فـي شـركة تـضامن ، الأرباح بالتساوي . أعرض الأسباب التي تؤيد توزيع الخسائر الناتجـة عـن تصفية الشركة بالتساوي أو وفقاً لنسب أرصدة حسابات رأس المال .

9- إعرض باختصار المبدأ الأساسي الذي يجب التقيد به فـي توزيـع النقدية على الشركاء عندما تمتد إجراءات تصفية شركة تضامن لعدة شهور .

10- يكون من الضروري ، خلال عملية التصفية التدريجية لشركة تضامن ، تحديد الخسائر المحتملة مستقبلاً من بيع الأصول المتبقاه . ما قيود اليومية ، إن وجدت ، التي يجب إعدادها لتعكس حسابات رأس مال الشركاء أنصبتهم من أقصى خسارة محتملة يمكن أن تحدث خلال المراحل المتبقاه من عملية التصفية ؟

11- تم تصفية شركة الخطيب ، ويونس وحمدي ، شركة تضامن ، على فترة طولها **11** شهراً ، كما تم عمل عدة توزيعات نقدية على الشركاء . هل المبلغ الإجمالي الذي تسلمه كل شريك في هذه الحالة أكبر أو أقل أو متساوي للمبلغ الذي يتسلمه في حالة احتفاظ المصفي بكل النقدية المحصلة حتى الانتهاء تماماً من بيع كافة الأصول وعمل توزيع للنقدية مرة واحدة على الشركاء ؟

12- في ظل أي الحالات ، إن وجدت ، يمكن لشركة تضامن تحت التصفية التدريجية توزيع النقدية على الشركاء وفقاً لنسب توزيع الأرباح والخسائر ؟

13- كانت أرصدة حسابات رأس مال علي ، عمر ، عيد ، شركاء في شركة تضامن ويقتسمون الأرباح والخسائر بالتساوي ، هي **30000** ج و**25000** ج و**21000** ج على التوالي وذلك عند بدء تصفية الشركة . وكان من بين أصول الشركة ورقة قبض مسحوبة على عمر قيمتها **7000** ج . وقد تم سداد جميع التزامات الشركة . وكان أول ماتم بيعه من الأصول خلال عملية التصفية أوراقاً مالية قيمتها الدفترية **15000** ج وسعر بيعها **18000** ج . كيف يتم توزيع هذا المبلغ (**18000** ج) بين الشركاء ؟

14- كانت أرصدة حسابات رأس مال أمير ، أمين ، أمال عندما بدأت شركتهم في إجراءات التصفية **38000** ج و**35000** ج و**32000** ج على

التوالي . وعندما انتهت عملية التصفية اتضح أن النقدية التي تسلمها رأفت أقل من كل من الشريكين الآخرين . أذكر العوامل المختلفة التي تفسر سبب حصول الشريك الذي يملك أكبر رصيد في حساب رأسماله عل أقل مبلغ من النقدية الناتجة عن التصفية .

2.5.1.2 تمارين عملية

1- سعد وسعيد شريكان في شركة تضامن ويقتسمان الأرباح والخسائر بنسبة **4:6** . وقد قررا تصفية الشركة . وقد تم بيع جزء من الأصول ، وما زالت هناك أصول لم تباع قيمتها الدفترية **42000** ج . وتم سداد جميع التزامات الشركة وبلغ مقدار النقدية المتاح للتوزيع على الشريكين **20000** ج ويظهر حساب رأس مال كل شريك رصيد قدره **40000** ج لسعد و**22000** ج لسعيد .

المطلوب :

تحديد كيفية توزيع النقدية بين الشريكين .

2- بدأت شركة التضامن المكونة من أحمد ومحمود أعمالها منذ سنوات عديدة ، وكانت تحقق أرباحاً معقولة خلال سنوات عملها . وقد خسرت مؤخراً قضية قانونية جوهرية ، ووقعت بها خسائرَ غيرِ متوقعة في حسابات العملاء والمخزون . ونتيجة لذلك فقد قرر الشريكين تصفيتها وتم بيع جميع الأصول ، وكان المبلغ المتاح لسداد التزامات الشركة **18000** ج فقط ، وتبلغ هذه الالتزامات **33000** ج . وكانت أرصدة حسابات رأس المال ونسب توزيع الأرباح والخسائر قبل بدء عملية التصفية كما يلي :

	أرصدة حسابات رأس المال	نسب توزيع الأرباح والخسائر
أحمد	**23000 ج**	**%60**
محمود	**13500 ج**	**%40**

المطلوب :

A- حساب إجمالي الخسائر التي نتجت عن تصفية الشركة .

B- توضيح كيف يجب أن تتم التسوية النهائية بين الشريكين بعد أن يدفع أحمد مبلغ **15000** ج إلى الدائنين . وأن أحمد بعد سداده لهذا المبلغ للدائنين يصبح معسراً ، ولكن محمود يملك صافي أصولاً شخصية تزيد عن **100000** ج .

3- كانت أرصدة حسابات رأس مال أمين ، لطفي ، علي ، شركاء في شركة تضامن تحت التصفية ، بعد بيع جزء من أصول الشركة **33000** ج ، و**40000** ج ، و**42000** ج على التوالي . وكان لدى الشركة في هذا الوقت نقدية مقدارها **42000** ج وأصول أخرى قيمتها الدفترية **78000** ج . ويبلغ المستحق للدائنين **5000** ج . وكان الشركاء يقتسمون الأرباح والخسائر فيما بينهم بالتساوي .

المطلوب :

حساب النقدية التي يمكن لكل شريك الحصول عليها في هذا الوقت .

4- تم تعيين مصفى لإنهاء وتصفية شركة إبراهيم وعمرو ، شركة تضامن ، بعد ما أصيبا بعجز نتيجة تصادم ، وكانا يقتسمان الأرباح والخسائر بالتساوي. وقد تبين من السجلات المحاسبية أن هناك نقدية مقدارها **35000**ج ، وأصول أخرى مقدارها **110000** ج ، والتزامات قيمتها **20000** ج وأن رأس مال إبراهيم **71000** ج ، ورأس مال عمرو **54000** ج . وقد توقع المصفى أن تأخذ عملية التخلص من الأصول غير النقدية وقتاً طويلاً لطبيعتها . وقدرت مصروفات التصفية (من إعلان ، وإيجار ، وانتقالات وخلافه) بمبلغ **10000** ج .

المطلوب :

حساب مقدار النقدية التي يمكن توزيعها لكل شريك .

5- شركة تضامن يمتلكها كل من لطفي وعلي وأسامة ، في 30 من يونيو 2009 . (نسب توزيع الأرباح والخسائر بين الشركاء فيما بين الأقواس أمام رأس مال كل منهم) :

الأصول		**الالتزامات ورأس مال الشركاء**	
25000 ج	نقدية	52000 ج	التزامات
180000	أصول أخرى	40000	رأس مال لطفي (40%)
		65000	رأس مال علي (40%)
		48000	رأس مال أسامه (20%)
205000	**الإجمالي**	205000	**الإجمالي**

المطلوب :

A- حساب مقدار النقدية التي يجب أن يتسلمها كل شريك عقب المرحلة الأولى من التصفية ، بافتراض أنه سيتم تصفية الشركة على مراحل . وأنه تم بيع أصول غير نقدية في المرحلة الأولى قيمتها الدفترية **90000** ج بمبلغ **50000** ج . وأنه تم سداد الدائنين وتوزيع النقدية المتاحة بعد ذلك على الشركاء .

B- حساب مقدار النقدية التي يجب أن يتسلمها كل شريك بافتراض جميع الحقائق الواردة في البند (أ) ، فيما عدا أنه يحتفظ بمبلغ **3000**ج نقداً لمواجهة مصروفات التصفية المحتملة .

C- بافتراض ، كحالة مستقلة ، إن كل شريك تسلم جزء من النقدية في التوزيع الذي تم بعد عملية البيع الثانية للأصول . وإن النقدية الناتجة من عملية البيع الثالثة والقابلة للتوزيع **14000** ج ، وإن القيمة الدفترية للأصول غير

المبيعة 6000 ج. فكيف يتم توزيع النقدية المتاحة ومقدارها 14000 ج على الشركاء ؟

6- يقتسم كل من سامي ، سمير ، سعد ، شركاء في شركة تضامن الأرباح والخسائر بنسبة 2:3:5 على التوالي . وقد قرر الشركاء تصفية الشركة عندما كانت أصولها تتكون من نقدية مقدارها 40000 جنيه وأصول أخرى مقدارها 210000 جنيه ، والتزاماتها وحصص رأس مال الشركاء كما يلي :-

الالتزامات	60000 ج
رأس مال سامي	48000
رأس مال سمير	72000
رأس مال سعد	70000

وسيتم تصفية الشركة على فترة طويلة من الزمن . كما سيتم توزيع النقدية المتاحة على الشركاء أولاً بأول . وقد تم بيع أصول غير نقدية قيمتها الدفترية 120000 ج بمبلغ 90000 ج . ما مقدار النقدية التي ستوزع على كل شريك عقب عملية البيع هذه ؟

	سامي	سمير	سعد
أ)	45000 ج	27000 ج	18000 ج
ب)	35000 ج	21000 ج	14000 ج
ج)	لاشيء	30000 ج	40000 ج
د)	لا شيء	28800 ج	41200 ج

7- كانت أرصدة حسابات رأس مال كل من أحمد ، ماجد ، صبري ، شركاء في شركة تضامن ، في 2009/6/30 هي 20000 ج ، و25000 ج ، 9000 ج على التوالي . وكانوا يقتسمون الأرباح والخسائر بنسبة 1:2:4 .

المطلوب :

A- إعداد برنامج توزيع النقدية الناتجة عن تصفية الشركة على مراحل.

B- ما مقدار النقدية المسددة لكافة الشركاء إذا كان أحمد تسلم مبلغ 4000 ج فقط من التصفية ؟

C- ما مقدار النقدية التي يتسلمها صبري ، بافتراض أن أحمد تسلم مبلغ 13000 ج من النقدية الناتجة عن التصفية ؟

D- ما مقدار خسائر الشركة من بيع الأصول ، إذا علمت أن ماجد تسلم مبلغ 11000 ج فقط نتيجة التصفية ؟ (لم تستثمر أي أصول إضافية في الشركة بمعرفة أي شريك) .

8- فيما يلي الميزانية العمومية لشركة ماجد ، بهاء ، شركة تضامن ، في 30 يونيو 2009 .

الأصول		الالتزامات ورأس مال الشركاء	
5000 ج	نقدية	20000 ج	التزامات
55000	أصول أخرى	22500	رأس مال بغدادي
		17500	رأس مال كردي
60000 ج	الإجمالي	60000 ج	الإجمالي

يقتسم الشريكان الأرباح والخسائر بنسبة 60% لماجد ، و40% بهاء . وقد تم بيع أصول قيمتها الدفترية 22000 ج بمبلغ 18000 ج وذلك خلال شهر يونيو. وتم سداد الدائنين بالكامل ، وتوزيع مبلغ 2000 ج على الشريكين بأسلوب يهدف إلى تخفيض أرصدة حسابات رأس المال لتصبح نسبتها مساوية لنسب توزيع الأرباح والخسائر تماماً . وتم خلال شهر يوليو بيع أصول قيمتها الدفترية 10000 ج بمبلغ 12000 ج ، وتم سداد مصروفات التصفية ومقدارها

500 ج ، وتوزيع مبلغ 12500 ج على الشريكين . وتم خلال شهر أغسطس بيع الأصول المتبقاه بمبلغ 22500 ج ، وتمت التسوية النهائية بين الشريكين .

المطلوب :

حساب مقدار النقدية التي يجب أن يتسلمها كل شريك في شهر يونيو ويوليو وأغسطس .

9- لطفي وعلي وأسامة شركاء في شركة تضامن يقتسمون الأرباح والخسائر بنسبة 1:2:3 على التوالي :

وفي 2009/1/1 رغب الشركاء في تصفية شركتهم وتوزيع متحصلات التصفية أولاً بأول فيما بينهم بعد سداد جميع ما على الشركة من التزامات للغير ودون الانتظار حتى نهاية عملية التصفية .

فإذا علمت الآتي :

1- أن الرصيد النقدي لدى الشركة في 2009/1/1 كان 15000 ج .

2- أن جملة ما على الشركة من التزامات للغير في 2009/1/1 بلغت 50000 ج .

3- أن حقوق الشركاء الثلاث في الشركة في 2009/1/1 كانت تتمثل في الآتي :

بيان	لطفي	علي	أسامة
حصة في رأس المال	70000	90000	60000
رصيد حساب جاري	20000 (دائن)	10000 (دائن)	10000 (دائن)
نصيب من احتياطي عام	30000	20000	10000

4- أن عملية التصفية استغرقت ستة شهور وأن متحصلات ومصروفات التصفية خلال الأشهر الثلاث الأولى كانت كالآتي :

الشهر	اجمالي المتحصل	المصروفات	صافي المتحصل
يناير 2009	60000	5000	55000
فبراير 2009	30000	5000	25000
مارس 2009	85000	10000	75000

والمطلوب :

1- وضع الخطة التي يسير عليها المصفى في توزيع المحصلات أولاً بأول على الشركاء .

2- تصوير كشف من كيفية التصرف في متحصلات الأشهر الثلاث الأولى .

3- تحديد نصيب كل شريك من أرباح أو خسائر عملية التصفية إذا علمت أن الحقوق التي كانت متبقية للشريك لطفي في أول الشهر الأخير من أشهر التصفية كانت **30000** وأن ماحصل عليه من صافي متحصلات الشهر الأخير بلغ **45000** ج .

10- كريم ومحمد ومريم شركاء في شركة تضامن يقتسمون الأرباح والخسائر بنسبة **1:2:2** على التوالي .

وفي **2009/1/1** قرر الشركاء تصفية الشركة وتوزيع المتحصلات عليهم (بعد سداد كافة ما على الشركة من التزامات للغير) أولاً بأول ودون انتظار حتى نهاية عملية التصفية حيث كان المركز المالي للشركة في ذلك التاريخ كالآتي :

أصول : (910000)

500000 أصول ثابتة مختلفة (بعد الاستهلاك) – **150000** مخزون سلعي – **140000** مدينون وأوراق قبض – **10000** جاري أيمن – **110000** نقدية .

خصوم : (910000)

230000 رأس مال أيمن – 270000 رأس مال أشـــرف – 100000 رأس مال هشام – 10000 جاري أشرف – 60000 قرض هشام – 240000 دائنون وأوراق دفع .

فإذا علمت أن عملية التصفية استغرقت ثلاثة أشهر على النحو التالي :–

الشهر الأول :

بيعت أصول ثابتة تكلفتها 100000 ج ومخزون سلعي تكلفتـــه 20000 ج وحصل 20% من أرصدة المدينين وأوراق القبض وبلغ إجمالي المتحصل من هذه العمليات 144000 ج ومصاريف التصفية 4000 ج .

الشهر الثاني :

بيعت أصول ثابتة تكلفتها 200000 ج ومخزون سلعي تكلفتـــه 30000 ج وحصل 30% من أرصدة المدينين وأوراق قبض وبلغ إجمالي المتحصل من هذه العمليات 76000 ج ومصاريف التصفية 6000 ج .

الشهر الثالث :

بيعت باقي الأصول الثابتة والمخزون السلعي وحصل الباقي من أرصدة المدينين وأوراق القبض وبلغ إجمالي المتحصل من هذه العمليات 262000 ج ومصاريف التصفية 2000 ج .

فالمطلوب :

1– وضع خطة كاملة مقدماً ليسير عليها المصفي في توزيع متحصلات التصفية أولاً بأول على الشركاء .

2– تصوير كشف يوضح كيفية التصرف من متحصلات التـصفية فـي الأشهر الثلاث وبيان نصيب كل شريك من أرباح أو خسائر التصفية .

3- تصوير ميزان مراجعة موضحاً به الأرصدة المتبقية بعد التصرف في متحصلات الشهر الثاني ..

ميزان مراجعة يوضح الأرصدة المتبقية بعد التصرف في متحصلات الشهر الثاني :

11- أحمد وساره وإبراهيم شركاء في شركة تضامن يقتسمون الأرباح والخسائر بنسبة **2:3:5** على التوالي . وفي **2009/1/1** قرر الشركاء تصفية شركتهم وتوزيع المتحصلات فيما بينهم بعد انتهاء عملية التصفية فإذا علمت الآتي :

1- أن القيم الدفترية لأصول الشركة والمبالغ التي أمكن للمصفى أن يحصل عليها من بيع الأصل أو تحصيل الدين كانت كالآتي :

البند	القيمة الدفترية		المبلغ المحصل
	تكلفة	مخصص إهلاك	
عقارات	100000	40000	80000
عدد وآلات	60000	30000	25000
أثاث	50000	20000	20000
مخزون سلعي	40000	-	50000
مدينون	30000	-	25000

2- أن الالتزامات التي كانت على الشركة في تاريخ التصفية للغير كانت كالآتي :

التزامات مثبتة بالدفاتر **95000** ج

" غير مثبتة " **5000** ج

وأن المصفى قد تمكن من أن يحصل من أصحاب هذه الديون على خصم قدره 10% من أرصدتهم .

3- إن مصاريف التصفية بما في ذلك أتعاب المصفى والتي دفعت نقـدا بلغت 5000 ج .

4- أن الرصيد النقدي في بدء عملية التصفية كان 75000 ج .

5- أن حقوق الشركاء في 2009/1/1 كانت تتمثل في البنود التالية :

	أحمد	سارة	ابراهيم
حصة في رأس المال	60000	50000	40000
رصيد حساب جاري	5000 (دائن)	1000 (دائن)	6000 (مدين)

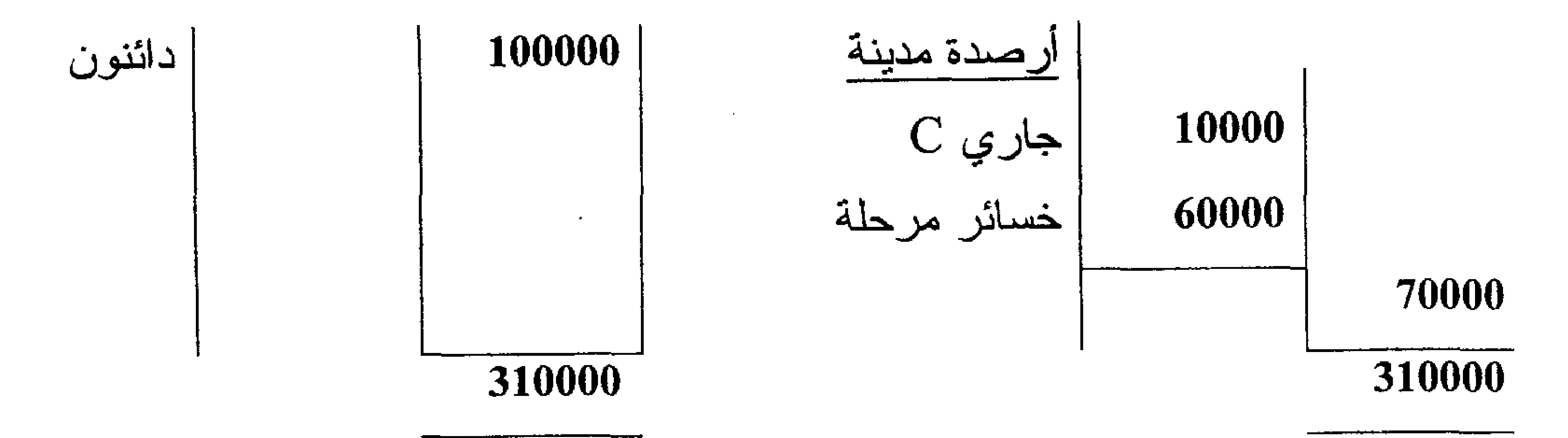
رصيد احتياطي عام 20000 ج

فالمطلوب : تصوير الحسابات التالية :

حـ/ التصفية – حـ/ النقدية – حـ/ رأس المال

12- في 2009/1/1 كان المركز المالي لإحدى شركات التضامن على النحو التالي :

	160000	أصول ثابتة مختلفة			رأس مال الشركة
	80000	– م.استهلاك		90000	حصة A
80000	——			60000	حصة B
		أصول متداولة		20000	حصة C
100000		بضاعة	170000	——	
	55000	مدينين	10000		قرض الشريك C
	10000	– م.ديون مشكوك فيها		20000	جاري الشريك A
45000	——			10000	جاري الشريك B
15000		نقدية	30000		



دائنون	100000	أرصدة مدينة		
		جاري C	10000	
		خسائر مرحلة	60000	
				70000
	310000			310000

وقد قرر الشركاء تصفية الشركة وكانت نتيجة التصفية الآتي :

1- بلغ إجمالي المتحصل من بيع الأصول وتحصيل الديون مبلغ **90000** ج .

2- بلغت مصاريف التصفية **5000** ج .

3- ضمن الأصول الثابتة سيارة قدرت لها قيمة سوقية بمبلغ **10000** ج وقد استولى عليها الشريك A سداداً لجزء من حقوقه .

4- تنازل الدائنون عن **10%** من ديونهم .

فالمطلوب :

تصوير حسابات التصفية اللازمة (حـ/ التصفية ، حـ/ النقدية ، حـ/ رأس المال)

علماً بأن : A : B : C

1- نسب توزيع الأرباح بين الشركاء **3 : 2 : 1**

2- الشريك C كان معسراً .

13- أمين وأيمن وأكمل شركاء في شركة تضامن يقتسمون الأرباح والخسائر بنسبة **3 : 2 : 1** على التوالي . ونظراً لتحقيق خسائر مستمرة قرر الشركاء تصفية شركتهم . فإذا أعطيت البيانات التالية والمستخرجة من سجلات الشركة بعد أن قام المصفى ببيع الأصول وتحصيل الديون وسداد جميع ما على الشركة من التزامات للغير :

بيان	أرصدة مدينة	أرصدة دائنة
رأس مال أمين	-	80000
رأس مال أيمن	-	60000
رأس مال أكمل	-	20000
جاري أمين	-	12000
جاري أيمن	-	8000
جاري أكمل	8000	-
قرض أكمل	-	20000
رصيد النقدية المتبقي	48000	-
رصيد حـــ/ التصفية	96000	-
خسائر مرحلة	48000	-
	200000	200000

المطلوب :

تصوير حسابات التصفية التالية :

حـــ/ التصفية .

حـــ/ النقدية .

حـــ/ رؤوس الأموال .

14- قرر الشركاء A ، B ، C وقت نشاط شركة تضامن ، وبعد تعديل الحسابات ثم إظهار الأرصدة التالية :

نقدية	20000
أصول غير نقدية	65000

التزامات (خصوم)		10000
رأس المال – جون		15000
رأس المال – روث		25000
رأس المال – ستون		35000
	85000	85000

فإذا علمت أنه قد سداد الالتزامات كلها دفعة واحدة وأن الأصول غير النقدية قد بيعت كلها دفعة واحدة بملبغ **8000** جنيه ، وأن الشركاء يقتسمون الأرباح والخسائر بالتساوي . **والمطلوب**

A – إعداد جدول التصفية وإعداد قيود اليومية .

B – وبفرض أن القيمة البيعية للأصول غير النقدية كانت **11000** ج المطلوب إعداد جدول التصفية .

15– قرر الشركاء محمد ، أحمد ، مصطفى (أرصدة حساباتهم لرأس المال **20000** ج ، **30000** ج ، **25000** ج) تصفية الشركة القائمة بينهم . وبعد تحويل جميع الأصول إلى نقدية وسداد جميع الديون تبقى هناك **75000** ج في صورة نقدية . افترض أن الشركاء يقتسمون الأرباح والخسائر بالتساوي . كيف يمكن توزيع النقدية المتبقية على الشركاء ؟

محمد	
أحمد	
مصطفى	
إجمالي النقدية	75000

16- الأرصدة التالية مستخرجة من سجلات شركة أمين وأسامة قبيل اتخاذ قرار تصفية الشركة :

الدائنين	6700 ج	رأس المال - أسامة	15000
متجمع مخصص الإهلاك	6150 ج	المخزون السلعي	19000
النقدية	16000 ج	أوراق دفع	1500
المعدات	8800 ج	مهمات وأدوات مكتبية	550
رأس المال – فرانك أمين	15000 ج		

يتقاسم الشريكان الأرباح والخسائر بالتساوي

والمطلوب : عرض قيود اليومية التي تثبت الوقائع التالية :

(أ) بيعت الأدوات المكتبية بمبلغ **400** ج .

(ب) بيع المخزون السلعي بمبلغ **22000** ج .

(جـ) بيعت المعدات بمبلغ **3000** ج .

(د) وزعت الأرباح أو الخسارة على الشريكين .

(هـ) سددت جميع الالتزامات .

(و) وزعت النقدية المتبقية .

17- محمد ، أحمد ، محمود شركاء في شركة تضامن ويقتسمون الأرباح والخسائر فيما بينهم بالتساوي ، ولقد استخرجت الأرصدة التالية من دفاتر شركتهم :

النقدية	**36000** جنيه
أصول أخرى	**18000** جنيه
التزامات	**16000** جنيه
رأس المال – محمد	**15000** جنيه

رأس المال – أحمد	10000 جنيه
رأس المال – محمود	13000 جنيه

وحين قرر الشركاء تصفية شركتهم تم بيع الأصول غير النقدية بخسارة قدرها **6000** جنيه . وبعد سداد جميع الالتزامات وزعت النقدية المتبقية بينهم.
إعرض القيود الضرورية لإثبات ما تقدم .

18- قرر كل من علي ، وعلاء ، عمرو الذين يقتسمون الأرباح والخسائر فيما بينهم بنسبة **2 : 1 : 1** تصفية أعمال شركتهم في **30** أبريل **2009** حين كانت أرصدة الحسابات المختلفة على النحو التالي :

النقدية	**38000 جنيه**	
أصول أخرى	**82000 جنيه**	
التزامات		**48000 جنيه**
رأس المال – علي		**30000 جنيه**
رأس المال – علاء		**22000 جنيه**
رأس المال – عمرو		**20000 جنيه**
	120000 جنيه	**120000 جنيه**

إعرض القيود التي تفصح عن وقائع التصفية التالية :

(أ) بيعت الأصول غير النقدية بمبلغ 12000 جنيه .

(ب) وزعت الخسائر على الشركاء .

(جـ) سددت جميع الالتزامات .

(د) وزعت النقدية على الشركاء .

(هـ) سدد الشريك ذو الرصيد المدين ما عليه .

(و) وزعت النقدية الإضافية .

2.5.2 واجبات

2.5.2.1 أكمل العبارات التالية

1- عندما يتقرر وقف نشاط الشركة فإن عملية بيـــع الأصـــول وســـداد الدائنين وتوزيع النقدية بين الشركاء يطلق عليه وصف ....

2- يتم التوزيع النهائي للنقدية بين الشركاء على أساس ....

3- إن تصفية شركات الأشخاص تنتج من ....

....

....

4- قام عبد السلام أثناء تصفية أحد شركات التضامن التي تتكـــون مـــن الشركاء علي ، عبد السلام ، عبد الله ، علاء بسداد حساب أحد دائني الشركة ويبلغ 20000 ج ، في تلك الحالة يتم إجراء قيد اليومية الآني :-

منه	له	بيان

5- هناك ترتيب وأولوية قانونية لإلزام الشريك المعسر بدفع أي نقـــص في حساب رأسماله وتتمثل ذلك :-

....

....

....

2.5.2.2 أسئلة الاختيار المتعدد

حدد أفضل إجابة عن كل سؤال من الأسئلة ذات الاختيار المتعدد التالية :

1- أي العناصر التالية لا يؤدي إلى تصفية شركة تضامن ؟

A- إفلاس أحد الشركاء ما دامت الشركة نفسها موسرة .

B- وفاة أحد الشركاء طالما أن الشريك المتوفي كان قد اشترط أن يحل محله الوصي .

C- قيام أحد الشركاء بمسحوبات غير مسموح بها منتهكاً بذلك عقد الشركة .

D- تنازل أحد الشركاء عن حصته في الشركة بالكامل لطرف آخر.

2- يكون إلزام الشريك المعسر بدفع أي نقص في حساب رأسماله :

A- في مقدمة أولويات مطالبات دائني الشركة غير المسددين .

B- ثاني أولويات مطالبات الدائنين الشخصيين للشريك المعسر .

C- قبل مطالبات الدائنين الشخصيين للشريك ، وقبل مطالبات دائني الشركة غير المسددين .

D- وفقاً لترتيب آخر هو ....

3- قام بهاء أثناء تصفية شركة علي وبهاء ورابح ومحمود ، شركة تضامن ، بسداد حساب أحد دائني الشركة ومقداره **3600** ج . يكون قيد اليومية المناسب واللازم إجراؤه في السجلات المحاسبية للشركة :

A- لا يوجد قيد .

B- 3600 حـ/الدائنين

3600 حـ/ رأس مال بهاء

C- 3600 حـ/النقدية

3600 حـــ/ رأس مال بهاء

3600−D حـــ/الدائنين

3600 حـــ/ مسحوبات بهاء

4- يقتسم كل من أحمد ، إبراهيم ، كريم ، محمد ، شركاء فـــي شـــركة تضامن الأرباح والخسائر بالتساوي . وقد تعرضت الشركة للإفلاس وقرروا تصفيتها . وكان موقف الشركة وكل شريك على النحو التالي :

	رصيد حساب رأس مال الشركة	الأصول الشخصية (غير مشتملة على حصة الشريك في رأسمال الشركة)	الالتزامات الشخصية (غير مشتملة على حصة الشريك في الشركة)
أحمد	15000 دائن	100000 جنيه	40000 جنيه
إبراهيم	10000 دائن	30000 جنيه	60000 جنيه
كريم	20000 مدين	80000 جنيه	5000 جنيه
محمد	30000 مدين	1000 جنيه	28000 جنيه

فإن دائني الشركة :

A− سيحاولون استرداد ديونهم من الشريك كـــريم أولاً لكونـــه موســـراً شخصياً ، ورصيد حساب رأس ماله مديناً .

B− لن يحصلوا على ديونهم كاملة بغض النظر عن الموقـــف القـــانوني وذلك لكون أصول الشركة أقل من التزاماتها .

C− يحصلون على حصة إبراهيم في الشركة على أساس إجراء قرعـــة بينهم وبين دائنيه الشخصيين .

الوحدة الثالثة

المحاسبة عن انقضاء شركة الأشخاص بتحويلها إلى شركة مساهمة أو بانضمامها أو اندماجها في شركة أخرى

Accounting for Incorporation , Merging and Amalgamation of a Partnership

الوحدة الثالثة

المحاسبة عن انقضاء شركة الأشخاص

بتحويلها إلى شركة مساهمة أو بانضمامها أو اندماجها في شركة أخرى

Accounting for Incorporation , Merging and Amalgamation of a Partnership

3.1 طبيعة وأسباب انقضاء شركة الأشخاص بالتحويل والانضمام والاندماج .

3.2 المحاسبة عن تحويل شركة الأشخاص إلى شركة مساهمة.

3.3 المحاسبة عن انضمام شركة الأشخاص في شركة أخرى .

3.4 المحاسبة عن اندماج شركة الأشخاص في شركة أخرى .

3.5 أنشطة وواجبات .

3.1.1 مقدمة

سبق الذكر أن هناك أربعة مواقف تترتب علـى انقـضاء الـشركة وحلها ، وقد تناولت الوحدة الثانية انقضاء الشركة وتصفيتها **Dissolution and Liquidating** حيث عادة ما يتم تعيين مصفي قانوني يقـوم بإنهـاء الشكل القانوني للشركة **Legal Entity** وكذلك إنهاء الشخصية المعنوية لها **Business Entity** .

كذلك فقد تنتفي الشركة ثم يتم إعادة تنظيمها عن طريق إجراء مجرد تغييرات على هيكل رأس المال **Capital Readjustment** ويتم ذلك عادة إما عن طريق :

- تخفيض رأس المال أو زيادته .
- انضمام أو تخارج شريك أو أكثر عن الشركة .

ولا يؤدي إجراء إعادة التنظيم ذلك إلى حل الشركة ، وكذلك لا يفقدها شخصيتها المعنوية كما هو الأمر عند إعادة تكوين الشركة .

فقد يتم انقضاء الشركة وحلها إما بسبب :-

- تحويل شركة الأشخاص إلى شركة مساهمة .
- انضمام أو اندماج الشركة مع شركة أخرى سـواء كانـت قائمـة أو جديدة .

ولايستتبع حل الشركة في هذين الموقفين بيع الأصـول وتحـصيل الديون وسداد الالتزامات للغير . كما هو الحال في التصفية وإنما يـؤدي ذلك إلى انتقال بعد إعادة تقويمها للشركة الجديدة ، كما يتعهـد الـشركة الجديدة بسداد التزامات شركات الأشخاص (سواء كلها أو بعضها) ويصبح الشركاء القدامى شركاء جدد في الشركة الجديدة .

يهتم ذلك الجزء بصفة أساسية بدراسة المشاكل والمعالجة المحاسبية لثلاثة قضايا أساسية هي تحويل شركة الأشخاص إلى شركة مساهمة ، واندماج شركة الأشخاص في شركة أخرى قائمة ، وأخيراً انضمام شركة الأشخاص في شركة أشخاص أخرى مع تكوين شركة أخرى جديدة .

3.1.2 طبيعة وأسباب تحويل شركات الأشخاص إلى شركة مساهمة

لا شك أن تحويل شركات الأشخاص إلى شركة مساهمة هو أحد مظاهر انقضاء شركات الأشخاص وحلها .

ولا يؤدي انقضاء وحل تلك الشركات بيع الأصول وتحصيل الديون ثم سداد حقوق الغير أو الشركاء كما هو الحال في مواقف التصفية . إلا أن انقضاء تلك الشركة سيترتب عليه نقل كل أو بعض الأصول للشركة المساهمة بالإضافة إلى تعهد الشركة بسداد كل أو بعض الالتزامات المستحقة على شركة الأشخاص .

وفي مقابل صافي الأصول المنقولة يتم سداد ثمناً عادلاً يتفق عليه الأطراف. وقد يكون ذلك ممثلاً في أسهم عينيه مسددة القيمة بالكامل ، كما قد يتم الاتفاق على سداد جزء من ثمن الانتقال نقداً .

وهناك عديد من المزايا التي من المحتمل أن يتم اكتسابها عند تحويل شركة أشخاص إلى شركة مساهمة لعل أهمها :-

1- تمتع أصحاب شركات المساهمة (حاملي الأسهم **Stockholders**) بالمسؤولية المحدودة للملكية .

2- سهولة حصول شركة المساهمة على رؤوس أموال إضافية .

3- إمكانية الحصول على مزايا ضريبية نتيجة تقييم صافي قيمة الأصول لشركة الأشخاص . يتمثل في أعفاء أرباح أعادة التقدير من الخصوع للضريبة.

3.1.3 طبيعة وأسباب انقضاء شركات الأشخاص بالانضمام أو الاندماج في شركة أخرى

قد يتم انقضاء شركات الأشخاص بالتصفية أو بتحويلها إلى شركة مساهمة كما سبق الذكر ، إلا أن انقضاء الشركات في الحالة الثانية لا يستتبعها القيام بإجراءات التصفية من تحويل الأصول إلى نقدية وتوزيع النقدية على أصحاب الحقوق المختلفة في الشركة . ونفس الأمر تقريباً يتم اتباعه عند انقضاء تلك الشركة إذا ما انضمت أو اندمجت في شركة أخرى .

فقد تنقضى شركات الأشخاص أيضاً نتيجة :-

- انضمامها إلى شركة تضامن أخرى قائمة بالفعل **Merger** .

- اندماجها مع شركة تضامن أخرى أو أكثر وتكوين شركة جديدة من الشركتين أو الشركات المندمجة **Amalgamation** .

ويتميز ذلك الانقضاء بالخصائص التالية :-

1- لا يترتب على انقضاء الشركة المنضمة أو المندمجة القيام بإجراءات التصفية العادية سواء تحويل **Realization** الأصول إلى نقدية أو توزيع **Distributing** النقدية على أصحاب الحقوق المختلفة بشركة الأشخاص .

2- يترتب على انقضاء الشركة المنضمة أو المندمجة

(I) مجرد انتقال أصول الشركة المنضمة أو المندمجة بعد إعادة تقويمها إلى الشركة الأخرى التي انضمت إليها الشركة القديمة أو إلى الشركة الجديدة التي تكونت لتباشر نشاط الشركات المندمجة مع بعضها .

(II) بالإضافة إلى تعهد الشركة الأخرى أو الجديدة بكل أو بعض التزامات الشركة المنضمة أو المندمجة .

(III) يصبح الشركاء في الشركة المنضمة أو المندمجة مجرد شركاء في الشركة الأخرى أو الجديدة يخصص في رأس المال يتم الاتفاق عليه عند الانضمام أوالاندماج .

3.2 المحاسبة عن تحويل شركة الأشخاص إلى شركة مساهمة

Accounting for Incorporation of a partnership

هناك عديد من الإجراءات المحاسبية التي سيتم اتخاذها في شركة التضامن لمعالجة المشاكل المحاسبية الناتجة تتمثل في الاتي :-

1- إعدة تقويم الأصول والالتزامات (وقد يتضمن ذلك الاعتراف بالشهرة إن وجدت) وإثبات قيود اليومية ذات الصلة .

2- إثبات تحويل الأصول والالتزامات إلى شركة مساهمة .

3- إثبات تسلم شركة الأشخاص الأسهم المصدرة مقابل صافي الأصول المحولة.

4- توزيع الأسهم على الشركاء وفقاً لحقوقهم (أرصدة رأس مالهم) .

1- إعادة تقويم الأصول الالتزامات

عادة ما تقوم شركة الأشخاص بتعيين أحد الخبراء من المحاسبين القانونيين لإعادة تقويم أصول و التزام الشركة .

وعادة مايتم تسجيل الأرباح أو الخسائر الناتجة من إعادة التقويم فـــي حساب إعادة التقدير على النحو الآتى:-

(i) جعل ذلك الحساب مديناً بكل نقص في قيمة الأصول أو كل زيادة في قيمة الالتزامات مع جعل كل حساب من حسابات الأصول أوالالتـــزام دائناً ، ويتم إثبات ذلك على النحو التالي :-

منه		له	البيان		
xxx			من حـــ/ إعادة التقدير		
			إلى مذكورين		
		xx	حـــ/ الآلات		
		xx	حـــ/ الأثاث		
			حـــ/ السيارات		
		xx	حـــ/ مخصصات الضرائب		
			حـــ/ الدائنيين (في حالة التنازل عن جزء من الديون)		

(ii) جعل ذلك الحساب دائناً بأي زيادة في قيمة الالتزامات مـــع جعـــل أى حساب من حسابات الأصول أو الالتزامات مديناً ، ويتم إثبات ذلك على النحـــو التالي :-

منه		له		البيان		
				من مذكورين		
xx				حـــ/ العقارات		
xx				حـــ/ البضاعة		
xx				حـــ/ مخصصات أخرى		
		xxx		إلى حـــ/ إعادة التقدير		

قيمتها الدفترية مقابل أي نقص يحدث في حسابات المدينين سواء بسبب وجـــود ديون معدومة أو نتيجة تكوين مخصص ديون مشكوك في تحصيلها . وفي تلك الحالة تجعل حسابات المدينين دائنة بقيمة الديون المعدومة ، أو جعـــل حـــساب

المخصص دائناً في حالة تكوين مخصص جديد وزيادة المخصص الجديد عـــن المخصص القديم ، على النحو التالي :-

		البيان		له		منه	
		من حـــ/ إعادة التقدير إلى المذكورين				xxx	
		حـــ/ حسابات المدينين (بما تم إعدامه)		xx			
		حـــ/ مخصص ديون مشكوك في تحصيلها		xx			

أما في حالة تخفيض رقم المخصص القديم يتم جعل حـــ/ إعادة التقـــدير دائناً وجعل حـــ/ مخصص الديون المشكوك في تحصيلها مديناً . على النحـــو التالي :

		البيان		له		منه	
		من حـــ/ مخصص ديون مشكوك في تحصيلها				xx	
		إلى حـــ/ إعادة التقدير		xx			

وبعد أن يتم إعادة تقويم الأصول والالتزامات المستقلة إلـــى شـــركة المساهمة يتم مقارنة صافي تلك الأصـــول بالقيمـــة المحـــددة للـــشراء أو التحويل ، ويكون هناك احتمالين هما :-

(i) أن تكون صافي القيمة المحولة أقل من مقابل الثمن المحدد ويـــتم معالجة الفرق كشهرة محل لشركة التضامن أوتعديل قيمة حساب الـــشهرة القديم ، فإذا لم يكن هناك حساب للشهرة بدفتر شركة التضامن يـــتم فـــتح حساب لها بجعله مديناً بالفرق مع جعل حساب إعادة التقدير دائناً .

		البيان		له		منه	
		من حـــ/ شهرة محل				xx	
		إلى حـــ/ إعادة التقدير		xx			

أما إذا كان هناك حساب للشهرة بالدفاتر فيتم تعديل رصيده بما يجعله مساوي للزيادة في ثمن مقابل التحويـــل عـــن صـــافي الأصـــول بجعـــل حـــ/ الشهرة مديناً وحساب إعادة التقدير دائناً (أو العكس) .

(ii) أنه تكون قيمة صافي الأصول أكبر من مقابل الثمن المحدد للتحويل ، وهنا يتم أعتباراً الفرق بمثابة تكوين احتياطي رأسمالى ، وفي تلك الحالة يتم جعل حـ/ إعادة التقدير مديناً ، و حـ/ الاحتياطي الرأسمالي دائناً بذلك الفرق .

		البيان		له		منه	
		من حـ/ إعادة التقدير				××	
		إلى حـ/ شهرة محل		××			

مثال :-

اتفق لطفي وعلي الشريكان المتضامنان مع شركة السلام المساهمة علي انتقال جميع أصول شركتهما للشركة باستثناء رصيد حـ/البنك بعد إعادة تقويم الأصول والالتزامات بمبلغ 400000 ج .

		القيمة الدفترية	القيمة بعد إعادة التقويم
1-	العقارات (بالصافي)	175,000 ج	200,000 ج
2-	الألات (بالصافي)	100,000 ج	57500 ج
3-	الأثاث (بالصافي)	25,000 ج	10,000 ج
4-	بضاعة	75,000 ج	85,000 ج
5-	حسابات المدينين	125,000 ج	الديون المعدومة 5000 ج
6-	مخصص ديون مشكوك فيها	10,000 ج	ديون مشكوك في تحصيلها 17500 ج
7-	أوراق القبض	85,000 ج	85,000 ج
8-	أوراق الدفع	65,000 ج	65,000 ج
9-	دائنين	125,000 ج	125,000 ج
10-	مهايا مستحقة	10,000 ج	ـــــ تسدد بمعرفة شركة التضامن
11-	أتعاب الخبير	ـــــ	5000 تسدد بمعرفة شركة التضامن

المطلوب : إثبات تحويل الأصول والالتزامات لشركة المساهمة بعـــد حساب إعادة التقدير ويبلغ رصيد رأس المال لكل منهما يبلغ 250000 ج م، بالإضافة إلى تصوير حساب إعادة التقدير .

(i) قيود اليومية

منه		له		البيان		
				من المذكورين		
25000				حـــ/ عقارات		
10000				حـــ/ بضاعة		
		35000		إلى حـــ/ إعادة التقدير		
				إثبات الزيادة في الأصول نتيجة إعادة التقويم		
70000				من حـــ/ المادة التقدير		
				إلى مذكورين		
		15000		حـــ/ أثاث		
		42500		حـــ/ آلات		
		5000		حـــ/ مدنيين		
		7500		حـــ/ مخصص وديون مشكوك في تحصيلها		
				إثبات النقص في الأصول نتيجة إعادة التقويم		
5000				من حـــ/ إعادة التقدير (أتعاب الخبير المحاسبي)		
		5000		إلى/ البنك		
				ترحيل أتعاب الخبير المسددة بموجب شركة التضامن إلـــى حـــ/ إعادة التقدير		
1000				من حـــ/ أجور مستحقة		
		10000		إلى/ البنك		
				سداد الأجور المستحقة عن طريق شركة التضامن نقداً		
50000				من حـــ/ شهرة محل		
		50000		إلى حـــ/ إعادة التقدير		
				إثبات الشهرة في حـــ/ إعادة التقدير		

تمهيد :

تم حساب الشهرة عن طريق مقارنة صافي الأصول المحولـــة مـــن شركة التضامن بعد إعادة التقدير مع مقابل التحويل أو الانتقال (400000 جنيه) .

صافي الأصول بعد إعادة التقدير = (200000 عقـــارات + 57500 آلات + 10000 أثاث + 85000 بضاعة + 120000 حسابات مدينين + 85000 أوراق قبض) – (17500 مخصص ديون مشكوك في تحصيلها + 65000 أوراق دفـــع + 125000 حـــسابات دائنـــين) = 557500 – 207500 = 350000 ج

وحيث أن صافي الأصول المحولة أقل من ثمن الشراء ومن ثم يكون الناتج شهرة محل ويتم حسابها على النحو التالي = 400000 – 350000 = 50000 جنيه

(ii) تصوير حساب إعادة تقدير

المبلغ	البيان	المبلغ	البيان
	إلى مذكورين		من مذكورين
15000	حـ/ أثاث	25000	حـ/ عقارات
42500	حـ/ الآت	10000	حـ/ بضاعة
5000	حـ/ مدنين	50000	حـ/ شهرة محل
7500	حـ/ مخصص ديون مشكوك في تحصيلها		
5000	إلى حـ/ البنك (أتعاب المحاسب)		
10000	رصيد		
85000		85000	

2– إثبات تحويل الأصول والالتزامات إلى شركة مساهمة

تقوم شركة التضامن محاسبياً بإثبات عملية تحويل الأصول التي تقرر انتقالها إلى شركة المساهمة وكذلك الالتزامات التي تعهدت شركة المساهمة بسدادها ، عن طريق جعل حـــ/ الشركة المساهمة مديناً بالقيمة الحقيقية أو العادلة للأصول المنتقلة مع جعل حسابات تلك الأصول دائناً بنفس القيمة ، ويتم ذلك على النحو التالي :

منه		له		البيان		
×××				من حـــ/ الشركة المساهمة		
				إلى مذكورين		
		××		حـــ/ شهرة محل		
		××		حـــ/ عقار		
		××		حـــ/ مدينين		

كما يتم جعل حساب شركة المساهمة دائنا بالالتزامات التـــي تعهـــدت بسدادها مع جعل حساب تلك الالتزامات مدينا على النحو التالي:-

منه		له		البيان		
				من مذكورين		
××				حـــ/ الدائنين		
××				حـــ/ أوراق الدفع		
××				حـــ/ مخصص الديون المـــشكوك فـــي تحصيلها		
××				حـــ/ الاحتياطي الرأسمالي (إن وجد)		
		×××		إلى حـــ/ الشركة المساهمة		

مثال: باستخدام نفس بيانات المثال السابق - المطلوب تـــسجيل قيـــود اليومية

لإثبات انتقال وتحويل الأصول والالتزامات -بعد إعادة تقـــديرها - إلـــى شركة المساهمة.

منه		له		البيان		
607500				من حـــ/ الشركة المساهمة		
				إلى مذكورين		
		50000		حـــ/ شهرة المحل		
		20000		حـــ/ عقارات		
		57500		حـــ/ آلات		
		10000		حـــ/ أثاث		
		85000		حـــ/ بضاعة		
		120000		حـــ/ مدينين		

البيان	دائن	مدين
حـ أوراق قبض	85000	
إثبات تحويل الأصول إلى الشركة المساهمة		
من مذكورين		
حـ/ مخصص ديون مشكوك في تحصيلها		17500
حـ/ الدائنين		125000
حـ/ أوراق الدفع		65000
إلى حـ/ الشركة المساهمة	207500	
إثبات تعهدات الشركة المساهمة بالالتزامات إعادة التقدير (أتعاب الخبير)		

3- إثبات تسلم شركة الأشخاص قيمة الأسهم المصدرة مقابل صافي الأصول المحولة

تقوم شركة الأشخاص بإثبات استلام قيمة الأسهم المصدرة أو مقابل البيع بجعل حسابات الأصول المحولة من شركة الأشخاص مدينا وحساب الشركة المساهمة دائنا. حيث يؤدي ذلك القيد إلى إقفال حـ/ الشركة المساهمة مع فتح حساب جديد للأسهم على النحو التالي:-

البيان	دائن	مدين
من مذكورين		
حـ/ الأسهم العينية		xx
حـ/ البنك		xx
إلى حـ/ الشركة المساهمة	xxx	

وقد تواجه شركة الأشخاص مشكلة نتيجة عدم الاتفاق على انتقال بعض أصولها إلى شركة المساهمة - على سبيل المثال بعض الأصول غير النقدية لعدم احتياجها إليه. وفي تلك الحالة قد تقوم شركة التضامن ببيع ذلك الأصل واستخدام النقدية في تسوية حقوق الشركة مع ترحيل ما قد ينشأ من عملية البيع من ربح أو خسارة إلى حساب إعادة التقدير، وقد يرغب أحد الشركاء في الحصول على ذلك الأصل بقيمة عادلة، وفي تلك الحالة يتم تخفيض رأس مال ذلك الشريك بتلك القيمة المقررة للأصل وترحيل الربح أو الخسارة الناتجة من إعادة تقديره إلى حـ/ إعادة التقدير

على النحو التالي:-

		البيان		له		منه	
		من حـــ/ رأس مال الشريك ممدوح إلى مذكورين				xxx	
		حـــ/ الأصل بالقيمة الدفترية		xx			
		حـــ/ إعادة التقدير (ربح)		xx			

وقد تقوم شركة الأشخاص بسداد جميع التزاماتها ويتحمل بعض الشركاء بعض الالتزامات، وهنا يتم جعل حساب رأس مال ذلك الشريك دائنا مع جعل حساب الالتزام مدينا.

أما بخصوص أتعاب الخبير المحاسبي المستحقة فقد تتحمله شركة التضامن وتقوم بسداده مع تحميل حساب إعادة التقدير بتلك الأتعاب وإثباته بالقيد التالي:-

		البيان		له		منه	
		من حـــ/ إعادة التقدير				xxx	
		إلى حـــ/ أتعاب الخبير المستحقة أو البنك					

أما إذا تحملت الشركة المساهمة بأتعاب ذلك الخبير المستحقة فلا تجري شركة التضامن أية قيود.

مثال:-

باستخدام نفس بيانات المثال السابق - المطلوب إثبات تسلم شركة الأشخاص قيمة الأسهم المصدرة مقابل صافي الأصول المحولة وتصوير حـــ/ شركة المساهمة علمًا بأن عدد الأسهم المصدرة 40000 سهم مسددة القيمة بالكامل قيمة السهم الاسمية 10 جنية.

الحل

(i) قيد اليومية

	40000			من مذكورين		
				حـــ/ الأسهم العينية		
			40000	إلى حـــ/ الشركة المساهمة		
				إثبات استلام ثمن مقابل صافي الأصول المحولة		

(ii) تصوير حـ/ شركات المساهمة

		إلى مذكورين			من مذكورين		
50000		حـــ/ شهرة محل		17500	حـــ/ مخصص ديون مشكوك في تحصيلها		
200000		حـــ/ عقارات		125000	حـــ/ الدائنين		
57500		حـــ آلات		65000	حـــ/ أوراق الدفع		
10000		حـــ/ أثاث		400000	من حـــ/ الأسهم العينية		
85000		حـــ/ بضاعة					
120000		حـــ/ مدينين					
85000		حـــ/ أوراق قبض					
607500				607500			

4- توزيع الأسهم على الشركاء وفقا لحقوقهم

تتمثل حقوق الشركاء عامة في أرصدة حساباتهم الجارية الشخصية المدينة والدائنة بجانب نصيبهم في الاحتياطيات العامة (إن وجدت) وكذلك نصيبهم من الأرباح والخسائر المرحلة ، كما يمثل رصيد ذلك الحساب أرباح وخسائر عملية تحويل شركة الأشخاص إلى شركة مساهمة ، حيث يتم توزيع رصيد إعادة التقدير على كافة الشركاء بنسبة توزيع الأرباح والخسائر عن طريق اثبات القيود التالية:

(i)في حالة وجود رصيد دائن (أرباح)

منه		له		البيان		
xxx				من حـــ/ إعادة التقدير		
				إلى حـــ رأس المال		
		xx		الشريك 1		
		xx		الشريك 2		

(iii)في حالة وجود رصيد مدين (خسائر)

منه		له		البيان		
				من حـــ/ رأس المال		
xx				الشريك 1		
xx				الشريك 2		
		xxx		إلى حـــ/ إعادة التقدير		

وبتجميع كافة حقوق الشركاء في رأس المال يتم أقفال جميع الحسابات

بدفاتر وسجلات شركة التضامن ما عدا حـــ/ رأس المال وحـــ/ الأســـهم العينية . ويجب أن يساوي مجموع الأرصدة الدائنة لرؤوس أموال الشركاء والممثلة لحقوقهم في الشركة مع مجموع قيمة تلك الأسهم، حيث يتم توزيع قيمة تلك الأسهم على الشركاء سدادًا لحقوقهم.

ويتعين أن يتفق الشركاء على طريقة مناسبة لتوزيع تلك الأسهم العينية فإذا لم يتفقوا يتم التوزيع بنسبة الحقوق النهائية في الشركة ولا سيما في ظل اختلاف نسب توزيع الأرباح والخسائر أو اختلاف نسب حصصهم في رأس المال.

ويتم إثبات توزيع الأسهم على الشركاء بالقيد التالي:-

منه		له		البيان		
				من حـــ/ رأس المال		
xx				الشريك 1		
xx				الشريك 2		
		xxx		إلى حـــ/ إعادة التقدير		

مثال :-

باستخدام نفس البيانات في المثال السابق - المطلوب توزيع الأسهم على الشريكين لطفي وعلي وفقا لحقوقهم وسداد المتبقى من النقدية على الشريكين (علما بأنهما يقتسمان الأرباح والخسائر بالتساوي . مع تصوير الحسابات المختصة (حـ/إعادة التقدير، حـ/ البنك، حـ/ رأس المال، حـ/ الأسهم العينية).

(i) قيود اليومية

منه	له	البيان
10000		من حـ/ إعادة التقدير
	10000	إلى حـ رأس المال
		5000 حـ/ لطفي
		5000 حـ/ علي
		توزيع رصيد إعادة التقدير على الشريكين بالتساوي
40000		من حـ/ رأس المال
		200000 حـ/ لطفي
		200000 حـ/ علي
	40000	إلى حـ/ الأسهم العينية
		توزيع الأسهم العينية على الشركاء بنسبة حقوقهم النهائية
110000		من حـ/ رأس المال
		55000 حـ/ لطفي
		55000 حـ/ علي
	110000	إلى حـ/ النقدية بالبنك
		توزيع النقدية المتبقية على الشركاء سداد لباقي حقوقهم.

تصوير حسابات الأستاذ المختصة

حـ/ اعادة التقدير

المبلغ	البيان	المبلغ	البيان
10000	إلى حـ/ رأس المال	10000	رصيد
	5000 حـ لطفي		
	5000 حـ/ علي		
200000			
100000		10000	

حـ/ البنك

المبلغ	البيان	المبلغ	البيان
125000	رصيد	5000	من حـ/ أتعاب الخبير (إعادة التقدير)
		10000	من حـ/ الأجور المستحقة
		110000	من حـ/ رأس المال
			55000 حـ/ لطفي
			55000 حـ/ علي
125000		125000	

حـ/ رأس المال

لطفي	علي	البيان	لطفي	علي	البيان
200000	200000	إلى حـ/ الأسهم العينية	250000	250000	رصيد
55000	55000	إلى حـ/ البنك	5000	5000	من حـ/ إعادة التقدير
255000	255000		255000	255000	

حـ/ الأسهم العينية

المبلغ	البيان	المبلغ	البيان
400000	إلى حـ/ الشركة المساهمة	4000000	من حـ/ رأس المال
			200000 حـ/ لطفي
			200000 حـ/ علي
400000		400000	

3.2.2 المحاسبة عن التحويل في سجلات شركة المساهمة

هناك عديد من الإجراءات المحاسبية التي يتعين اتخاذها في شركة المساهمة لمعالجة المشاكل المحاسبية الناتجة من التحويل تتمثل في الأتي:-

1- إثبات الحصول على أصول والتزامات شركة التضامن وفقا للقيم العادلة الجارية مقابل الالتزام بصافي قيمة الأصول.

2- إثبات إصدار أسهم رأس المال وفقا للقيمة العادلة الجارية سدادا للالتزامات الخاصة المتعلق بشركة التضامن.

(1) إثبات الحصول على أصول والتزامات شركة التضامن

حيث يتم حصول شركة المساهمة على صافي أصول شركة التضامن، ويتم إثبات ذلك في سجلات شركة المساهمة على النحو التالى :-

منه		له		البيان		
				من مذكورين		
xx				حـــ/ عقارات		
xx				حـــ/ آلات		
xx				حـــ/ بضاعة		
xx				حـــ/ مدينين		
				إلى مذكورين		
		xx		حـــ/ دائنين		
		xx		حـــ/ أوراق الدفع		
		xx		حـــ/ المساهمين		

(2) إثبات إصدار أسهم رأس المال

حيث تقوم شركة المساهمة بإصدار أسهم عينية مسددة القيمة بالكامـــل مقابل صافي أصول شركة التضامن بالقيمة العادلة على النحو التالى:-

منه		له		البيان		
xx				من حـــ/ المساهمين		
		xx		إلى حـــ/ رأس مال الأسهم العينية		

مثال

باستخدام نفس بيانات المثال السابق المطلوب إثبات قيود اليومية لإثبات تحويل الأصول والالتزامات في شركة المساهمة وإصدار أسهم رأس المال العينية.

منه		له		البيان		
50000				من مذكورين		
200000				حـــ/ شهرة محل		
47500				حـــ/ العقارات		
10000				حـــ/ الآلات		

	البيان		له		منه	
	حـــ/ الأثاث				85000	
	حـــ/ البضاعة				120000	
	حـــ/ المدينين				85000	
	حـــ/ أوراق القبض					
	إلى مذكورين					
	حـــ/ مخصص ديون مشكوك في تحصيلها		17500			
	حـــ/ الدائنين		125000			
	حـــ/ أوراق الدفع		65000			
	حـــ/ جاري المساهمين		400000			
	إثبات تحويل الأصول والالتزامات				400000	
	من حـــ/ جاري المساهمين					
	إلى حـــ/ رأس مال الأسهم العينية		400000			
	إصدار عدد 4000 سهم مسددة القيمة بالكامل بقيمة اسمية 10 للسهم					

3.2.3 مثال تطبيقي على المحاسبة على إجراءات تحويل شركة الأشخاص إلى شركة مساهمة

أمين وعلاء شريكين في شركة تضامن يقتسمان الربح والخسارة بينهما بنسبة 4: 1 وقد قرر الشريكان في 31 ديسمبر 2008 تحويل شركتهما إلى شركة مساهمة وقد كانت الميزانية العمومية لشركة التضامن في ذلك التاريخ على النحو التالي:-

		البيان		له		منه	
		أصول ثابتة:-		300000			
		(-) مجمع إهلاك		(130000)			
						170000	
		أصول متداولة:-					
		نقدية		60000			
		حسابات مدينين		140500			
		(-) مخصص ديون مشكوك في تحصيلها		(3000)			
				137500			
		بضاعة		127500			

		325000
التزامات متداولة :-		
حسابات دائنين		172000
راس مال العامل		325000
راس مال المستثمر		320000
التمويل :-		
راس المال		
راس مال امين	239950	
راس مال علاء	80050	
		320000

وقد قام احد الخبراء من المحاسبين القانونين بإعادة تقويم عناصر المركز المالى تأسيساً على القيمة العادلة ، وقد توافرت المعلومات التالية :-

1- زيادة مخصص الديون المشكوك في تحصيلها إلى 5000 جنيه .

2- زيادة قيمة المخزون ليصبح 150000 جنيه طبقاً لتكلفة الإحلال الجارية .

3- زيادة قيمة الإجهزة والمعدات لتصبح صافى قيمتها 197500 ج وفقاً للقيمة العادلة الجارية (350000 جنيه قيمتها الجديدة – 152500 مجمع الإهلاك وفقاً للقيمة الجديدة = 197500ج) .

4- تسجيل التزامات مستحقة بمبلغ 5500 جنيه .

5- تسجيل شهرة مقدارها 50000 جنيه .

علماً بأنه قد تم التصريح للشركة الجديدة بإصدار 50000 سهم عادى بقيمة أسمية 15 جنيه للسهم . وقد أصدرت الشركة 27500 سهم لشركة التضامن بسعر السهم 15 جنيه للسهم . وقد أصدرت الشركة 27500 سهم لشركة التضامن بسعر السهم 15 جنيه مقابل صافى قيم أصولها. وقد تم

توزيع الأسهم على الشريكين أمين وعلاء وفقاً للأرصدة المعدلة لحساب رأسمالها . وطبقاً لذلك الإجراء يكون قد تم تصفية شركة التضامن .

المطلوب

المعالجة المحاسبية للمعاملات المالية في سجلات شركة التضامن وشركة المساهمة .

(i) أثبات قيود اليومية في سجلات شركة التضامن .

منه	له	البيان
		من مذكورين
22500		حـ/ المخزون (150000 - 127500جنيه)
50000		حـ/ الأجهزة والمعدات (350000-300000)
50000		حـ/ الشهرة
		إلى مذكورين
	2000	حـ/ مخصص ديون مشكوك في تحصيلها (5000-3000)
	22500	حـ/ مجمع إهلاك الأجهزة والمعدات (152500-130000)
	5500	حـ/ التزامات أخرى
	74000	حـ/ رأس مال الشريك أمين 92500×80%
	18500	حـ/ رأس مال الشريك علاء 92500 ×20%
		أثبات تعديل الأصول والالتزامات وفقا للقيم المتفق عليها وتوزيع صافى الأرباح ومقدارها 92500ج على الشريكين بنسبة 1:4
		من مذكورين
412500		حـ/ مبالغ تحت التحصيل طرف شركة المساهمة (320000+92500ج)
175000		حـ/ الدائنين
5500		حـ/ التزامات أخرى
5000		حـ/ مخصص ديون مشكوك في تحصيلها
152500		حـ/ مجمع اهلاك الأجهزة والمعدات
		الى مذكورين

			60000	حـــ/ النقدية			
			140500	حـــ/ حسابات المدينين			
			150000	حـــ/ المخزون			
			350000	حـــ/ الأجهزة والمعدات			
			50000	حـــ/ الشهرة			
				أثبات تحويل الأصول والألتزامات إلى شركة المساهمة			
	412500			من حـــ/ أسهم عادية من شركة المساهمة			
			412500	الى حـــ/ مبالغ تحت التحصيل طـــرف شركة المساهمة			
				أثبات تسلم 27000 م شرك المساهمة بقيمة اســـمية 10 ج للسهم بسعر 15 ج للسهم مقابل تحويل صافى أصول الشركة إليها .			
				من مذكورين			
	313950			حـــ/ راس مال الشريك أمين			
	98550			حـــ/ رأس مال الشريك علاء			
			412500	الى حـــ / أســـهم عاديـــة مـــن شـــركة المساهمة			
				أثبات توزيع 20930سهم × 15ج على الشريك أمـــين وتوزيع 6570سهم × 15 ج للشريك علاء			

(ii) أثبات قيود قيود اليومية في سجلات شركة المساهمة .

	منه		له		البيان		
					من مذكورين		
	60000				حـــ/ النقدية		
	140500				حـــ/ المدينين		
	150000				حـــ/ المخزون		
	197500				حـــ/ الأجهزة والمعدات		
	50000				حـــ/ الشهرة		
					ألى مذكورين		
			5000		حـــ/ مخصص الديون المشكوك في تحصيلها		
			175000		حـــ/ الدائنين		
			5500		حـــ/ التزامات أخرى		
			412500		حـــ/ المستحق لشركة التضامن		
					أثبات الحصول على أصول والتزامات شـــركة		

		البيان				
		التضامن				
		من حـــ/ المستحق لشركة التضامن ألى مذكورين حـــ/ أسهم رأس المال(قيمة أسمية 10ج (7500 سهم × 10 ريال) حـــ/ علاوة أصدار أثبات إصدار 27500 سهم بسعر 15 ج مقابـــل حيازة صافى أصول شركة التضامن	 175000 137500		412500	

في ضوء القيوذ السابقة يمكن اعداد الميزانية الأفتتاحية لشركة المـــساهمة في 30 يونيو 2009 (علماً بأنه قد تم أثبات مخصص الديون المـــشكوك فـــي تحصيلها بدفاتر شركة المساهمة لعدم معرفة الديون التى قد لاتحصل على وجه التأكيد ، وعلى النقيض لم يؤخذ في الحسبان مجمع اهلاك الأجهزة والمعـــدات لان تلك العناصر بالنسبة للشركة الجديدة تبلغ 197500ج .

الميزانية الإفتتاحية

لشركة المساهمة في 2009/6/30

البيان		
أصول طويلة الأجل :-		
أصول ثابتة :-		
أجهزة ومعدات		197500
اصول اخرى طويلة الأجل		
الشهرة		50000
		247500
أصول متداولة :-		
نقدية	60000	
مدينين	140500	
(-)	5000	
مخصص ديون مشكوك في تحصيلها	135500	
مخزون	150000	
التزامات متداولة :-		
حسابات دائنين	175000	
التزامات أخرى	5500	
		(180500)
رأس المال العامل		165000

منه	له	البيان
412500		رأس المال المستثمر
		التمويل :-
		حقوق المساهمين
	275000	رأس المال المصدر والمدفوع 5000 سهم بقيمة أسمية 10ج للسهم والأسهم المصدر والمتداولة 27500 سهم .
	137500	علاوة أصدارة
412500		

3. 3المحاسبة عن انضمام شركة الأشخاص في شركة أخرى

3.3.1 المحاسبة عن مشاكل انقضاء الشركة في سجلات الشركة والمنضمة إليها

ينجم عن أنقضاء الشركة المنضمة عدد من المشاكل المحاسبية سواء في دفاتر تلك الشركة المنضمة أو في الشركة القائمة على النحو التالى :-

3.3.1.1 في سجلات الشركة المنضمة

1- أعادة تقويم الأصول والألتزامات التى سيتم انتقالها الى الشركة المنضمة إليها (القائمة) وأثبات نتيجة إعادة التقويم سواء ربح أم خسارة فى حـــ/ إعادة التقدير ، بالقيود التالية :-

منه	له	البيان
xxx	xx	من حـــ/ إعادة التقدير
	xx	الى مذكورين
	xx	حـــ/ الآثاث
	xx	حـــ/ الآلات
		حـــ/ مخصص ديون مشكوك في تحصيلها
		(أثبات خسائر حـــ/ اعادة التقدير نتيجة الأنضمام)
		من مذكورين
xx		حـــ/شهرة
xx		حـــ/ عقارات
		الى حـــ/ إعادة التقدير
	xxx	أثبات أرباح أعادة التقدير نتيجة الأنضمام

2- التصرف في الأصول التى لم يتقرر انتقالها (سواء ببيعها أو بحصول احد الشركاء عليها سواء لجزء من الحقوق) مع ترحيل ربح أو خسارة تلك العملية الى حـ/ إعادة التقدير ، وسواء أى التزامات لم تتعهد الشركة القائمة بسدادها ، وكذلك أثبات اتعاب الخبير في حالة تحميلها الشركة المنضمة مع ترحيلها الى حـ/ إعادة التقدير على النحو التالى:-

		البيان		له		منه	
		م حـ/ أتعاب الخبير المحاسبى الى حـ/ البنك اثبات سداد مصروفات أتعاب الخبير المحاسبى		 xx		xx	
		من حـ/ إعادة التقدير الى حـ/ أتعاب الخبير ترحيل مصروفات أثبات الخبير الخبير الى حـ/ اعادة التقدير		 xx		xx	

3- توزيع رصيد حـ/ إعادة التقدير (سواء ربح او خسارة) على الشركاء بنسبة الأرباح والخسائر ، مع ترحيل جميع حقوق الشركاء الى حـ/ رأس المال وترصيده ، مع مقارنة صافى حقوق كل شريك بحصته الجديدة في الشركة القائمة ، ويتم إجراء قيود تسوية بسجلات الشركة قبل أقفاله أعتمادا على مايلى :-

(i) في حالة اذا كان صافى حقوق الشريك اقل من حصته الجديدة – يقوم الشريك بسداد ذلك الفرق نقداً .

أما (ii) في حالة ما اذا كان صافى حقوق الشريك أكبر من حصة الجديدة يكون للشريك الحق فى سحب الفرق نقداً .

		البيان		له		منه	
		من حـ/ اعادة التقدير الى حـ/ رأس المال حـ/(A) حـ/(B)		 xx		xx	

منه	له	البيان
		توزيع رصيد اعادة التقدير على الشركاء
xx	xx	من حـــ/ رأس المال (A) الى حـــ/ جارى شخصى (A) تخفيض حقوق الشريك (A) بالرصيد الجارى لشخص المدين
xx	xx	من حـــ/ جارى شخصى (B) الى حـــ/ رأس مال (B) زيادة حقوق الشريك (B) برصيد حسابه الشخصى
xx	xx	من حـــ/ نقدية بالبنك الى حـــ/ رأس المال للشريك (B) ما دفعه الشريك (9B لتكملة حصته
xx	xx	من حـــ/ رأس المال (A) الى حـــ/ النقدية بالبنك ما سحبه الشريك A لجعل حصته مساوية

4 – أثبات تحويل الأصول بعد إعادة تقديرها للشركة القائمـــة ، مـــع اثبات تعهد الشركة القائمة بسداد الألتزامات . ويتم ذلك بالقيدين التاليين :-

منه	له	البيان
xxx		من حـــ/ الشركة القائمة الى مذكورين
	xx	حـــ/ شهرة
	xx	حـــ/ عقارات
	xx	حـــ/الآت
	xx	حـــ/بضاعة
	xx	حـــ/مدينين
	xx	حـــ/ البنك أقفال حسابات الأصول بنقلها الى الشركة القائمة
		من مذكورين
xx		حـــ/ مخصص ديون مشكوك فـــي تحصيلها

	ح/ الدائنين			xx	
	ح/ اوراق الدفع			xx	
	الى ح/ الشركة القائمة	xxx			
	اقفال حساب الالتزامات باثبات تعهد الشركة القائمة بها			xx	

6- أقفال ح/ رأس المال بعد تسويته بما يجعله مساوياً للحصص المتفق عليها ويتم ذلك بإجراء القيد الآتى :-

		البيان		له		منه	
		من ح/ رأس المال				xxx	
		xxح/ الشريك (A)					
		xxح/الشريك (B)					
		الى ح/ الشركة القائمة					
		أقفال حساب رأس المال بدفاتر الشركة القائمة		xx			

3.3.1.2 في سجلات الشركة القائمة

يتم اثبات ما يطرأ من تعديلات على أصول والتزامات الشركة القائمة ، بالإضافة لإثبات انتقال اصول التزامات الشركة المنضمة اليها باستخدام قيد اليومية التالى :-

		البيان		له		منه	
		من مذكورين					
		ح/ الشهرة		xx		xx	
		ح/ العقارات				xx	
		ح/ الآلات				xx	
		ح/ البضاعة				xx	
		ح/ المدينين				xx	
		ح/ البنك				xx	
		الى مذكورين					
		ح/ مخصص ديون مشكوك في تحصيلها		xx			
		ح/ الدائنين		xx			

		البيان				
		حـ/ أوراق الدفع		xx		
		حـ/ رأس المال		xx		
		أثبات تحويل اصول, وخصوم الشركة المنضمة				

3.3.1.3 مثال تطبيقى

تم الأتفاق بين الشريكين / أمين وعلاء (لشركة تضامن وتقسيمان أ.ح بنسبة 1:2) والشريكين أحمد وسارة (بشركة تضامن أخرى وتقسيمان أ.ح بالتساوى) على أنضمام الشركة الأولى الى الشركة الثانية في 1 ينـاير 2009 وقد كان المركز المالى للشركتين على النحو التالى :-

البيان	احمد وسارة	أمين وعلاء
أصول الثابتة :-		
عقارات (بالصافى)	120000	10000
الآت ومعدات (بالصافى)	80000	60000
أثاث (بالصافى)	32000	2000
أصول أخرى طويلة الأجل:-		
شهرة	40000	-
	272000	180000
أصول متدولة :-		
بنوك	80000	56000
بضاعة	48000	60000
حسابات مدينين	160000	140000
حساب جارى علاء		4000
التزامات متداولة	288000	260000
دائنين	10000	72000
أوراق دفع	60000	4000
حساب جارى أمين	-	8000
رأس المال العامل	160000	120000
رأس المال المستثمر	128000	14000
	400000	320000

					التمويل:-		
					رأس المال		
	200000				أمين		
	12000				علاء		
			200000		احمد		
			200000		سارة		
	320000		400000				

وقد تمثلت شروط الاتفاق على النحو التالى :-

1- أعادة تقديم أصول والتزامات شركة أمين وعلاء على أساس أعادة تقدير العقارات بمبلغ 140000 ج والآلات بمبلغ 48000 جنيه ، والبضاعة بمبلغ 52000ج ، ومخصص الديون المشكوك في تحصيلها بمبلغ 8000ج ، مع تقدير شهرة للمحل بمبلغ 36000ج .

2- تحويل اصول والتزامات شركة أمين وعلاء بعد إعادة تقديرها الى شركة احمد وسارة فيما عدا الأثاث الذى حصل عليه الشريك علاء لحسابه الخاص بتقويمه بمبلغ 16000 ج ، كما تتحمل الشركة الأولى بأتعاب المحاسب الخبير التى بلغت 8000ج .

3- تعديل حقوق الشريكين أمين وعلاء في الشركة بعد تأثرها بنتائج أعادة التقويم بحيث يصبح كل منها مساوى لحصص احمد وسارة في رأس مال شركتهم على ان يتم التسوية بالإيداع والسحب النقدى من بنك الشركة الأولى قبل نقل رصيده لحساب الشركة الثانية .

المطلوب :-

(i) أثبات قيود اليومية لأثبات أنقضاء الشركة الأولى بسبب انضمامها للشركة الثانية بعد إجراء الى تعديلات بها .

(ii)تصوير الحسابات المختصة لإنقضاء الشركة الأولى .

(iii) اثبات قيود اليومية اللازمة بدفاتر الشركة الثانية المتعلقة بعملية انضمام الشركة الأولى إليها .

(iv) تصوير ميزانية أفتتاحية الشركة الثانية بعد انـضمام الـشركة الأولى مباشرة علماً بأن الأرباح والخسائر المـستقبلية سـيتم توزيعهـا بالتساوى بين جميع الشركاء الأربعة .

(i) قيود اليومية بدفاتر الشركة الأولى .

منه	له	البيان
32000		من حـــ/ أعادة التقدير
		الي مذكورين
	12000	حـــ/ الآلات
	8000	حـــ/ البضاعة
	8000	حـــ/ مخصص ديون مشكوك تحصيلها
	4000	حـــ/ الأثاث
		أثبات خسائر أعادة التقدير
		من مذكورين
36000		حـــ/ شهرة
40000		حـــ/ عقارات
	76000	الي حـــ/ اعادة التقدير
		أثبات ارباح اعادة التقدير
8000		م حـــ/ مصاريف اتعاب الخبير
	8000	الي حـــ/ البنك
		اثبات سداد أتعاب الخبير
8000		من حـــ/ اعادة التقدير
	8000	الي حـــ/ مصروف اتعاب الخبير
		ترحيل أتعاب الخبير الي حـــ/ اعادة التقدير
36000		من حـــ/ اعادة التقدير
	36000	الي حـــ/ رأس المال
		24000 حـــ/أمين
		12000 حـــ/ علاء
		توزيع رصيد اعادة التقدير علي الشريكين

		من حـــ/ رأس المال (علاء)
		الى مذكورين
20000		حـــ/ جارى شخصى علاء
	4000	حـــ/الأثاث
	16000	تخفيض حقوق علاء بالرصيد الشخصى المـــدين وتقيمه الأثاث
8000		من حـــ/ جارى شخصى أمين
		الي حـــ/ رأس مال أمين
	8000	زيادة حقوق الـــشريك امـــين رصـــيد حـــسابه الشخصى الدائن
88000		من حـــ/ البنك
	88000	الي حـــ/رأس مال أمين
		ما قام بدفعه الشريك امين لتكلمة حـــصة الـــى 200000 جنيه
32000		حـــ/ رأس المال (الشريك علاء)
	32000	ما قام بسحبه الشريك علاء من حـــصة لجعلهـــا مساوية مبلغ 20000 ج
650000		من حـــ/ الشركة الثانية (احمد وسارة)
		الي مذكورين
	63000	حـــ/ شهرة
	140000	حـــ/عقارات
	48000	حـــ/الات
	52000	حـــ/بضاعة
	140000	حـــ/مدينين
	144000	حـــ/نقدية بالبنك
		قفل حسابات الأصول بتحويلها الـــى الـــشركة الثانية
		من مذكورين
8000		حـــ/ مخصص ديون مشكوك في تحصيلها
72000		حـــ/ دائنين
40000		حـــ/أورا ق دفع

	البيان	دائن	مدين	
	الى حـ/ الشركة الثانية (احمد وسارة) قفال حسابات الالتزامات بأثبات تعهد الشركة الثانية بسدادها	120000		
	من حـ/ رأس المال 200000 أمين 200000 علاء		400000	
	الى حـ/ الشركة الثانية (احمد وسارة) أقفال حساب رأس المال للشريكين أمين وعلاء للشركة الثانية	400000		

ii) تصوير الحسابات المختصة لانقضاء الشركة الاولى

ح/اعادة التقدير

البيان	المبلغ		المبلغ	البيان
من مذكورين	76000			الى مذكورين
36000 حـ/ شهرة محل			12000	حـ/ الاثاث
40000 حـ/ عقارات			8000	حـ/ بضاعة
			8000	حـ/ مخصص ديون مشكوك فى تحصيلها
			4000	حـ/ الاثاث
			8000	الى حـ/ م. اتعاب خبير مرسى
			36000	رصيد
	76000		76000	
رصيد	36000		36000	الى حـ / راس المال
				24000 أمين
				12000 علاء
	36000		36000	

حـ/ الشركة الثانية (احمد وسارة)

البيان	المبلغ		المبلغ	البيان
من مذكورين			36000	الى مذكورين
حـ/ مخصص ديون مشكوك فى تحصيلها	8000		140000	حـ/ شهرة محل
حـ/ الدائنين	72000		48000	حـ/ عقارات
حـ/ أوراق الدفع	40000		52000	حـ/ الات
حـ/ رأس المال	400000		140000	حـ/ بضاعة
من حـ/ راس المال			110000	حـ/ مدينين

	حـ/ النقدية بالبنك		200000 أمين 200000 علاء
520000		520000	

حـ/ النقدية بالبنك

المبلغ	البيان	المبلغ	البيان
56000	رصيد	8000	من حـ/ م. اتعاب خبير
88000	الى حـ/ رأس المال علاء	32000	من حـ/ راس المال أمين
		104000	رصيد
144000		144000	
104000	رصيد	104000	من حـ/ الشركة الثانية (أحمد وساره)
104000		104000	

حـ/ رأس المال

أمين	علاء	البيان	امين	علاء	البيان
	4000	الى حـ/ جارى علاء	200000	120000	رصيد
	16000	الى حـ/ الاثاث	24000	12000	من حـ/ اعادة التقدير
232000	112000	رصيد	8000		من حـ/ جارى امين
232000	132000		232000	132000	
32000		الى حـ/ البنك		112000	رصيد
	200000	الى حـ/ الشركة الثانية (أحمد وساره)			من حـ/ البنك
232000	200000		232000	200000	

(iii) اثبات القيود بدفاتر الشركة الثانية (أحمد وساره)

منه	له	البيان
		من مذكورين
36000		حـ/ شهرة
140000		حـ/ عقارات
48000		حـ/ الات
52000		حـ/ بضاعة
140000		حـ/ مدينين

104000		حـــ/ نقدية بالبنك
		الى مذكورين
	8000	حـــ/ مخصص ديون مشكوك في تحصيلها
	72000	حـــ/دائنين
	40000	حـــ/ أوراق دفع
	400000	حـــ/ راس المال
		200000 أمين
		200000 علاء
		اثبات استلام اصول والتزامات الشركة الاولى (أمين وعلاء)

(iv) قائمة المركز المالى للشركة الثانية (أحمد وساره)

عقب الانضمام مباشرة

		اصول طويلة الاجل:-
		اصول ثابتة:-
	26000	عقارات (بالصافى)
	128000	الات (بالصافى)
	32000	اثاث (بالصافى)
		اصول اخرى طويلة الاجل:-
	76000	شهرة
496000		
		اصول متداولة:-
	100000	بضاعة
		300000 حسابات مدينين
		8000 (-) مخصص ديون مشكوك في تحصيلها
	292000	
	184000	نقدية بالبنوك
576000		
		التزامات متداولة :-
	172000	دائنين
	100000	اوراق دفع
(272000)		

	304000				راس المال العامل		
	800000				راس المال المستثمر		
					تمويل راس المال المستثمر		
					<u>التمويل :-</u>		
					رأس المال		
			200000		أحمد		
			200000		سارة		
			200000		أمين		
			200000		علاء		
	800000						

3.4 المحاسبة عن اندماج شركة الاشخاص فى شركة اخرى

3.4.1 المحاسبة عن مشاكل الاندماج فى دفاتر الشركة المندمجة

يترتب على انقضاء الشركة المندمجة مواجهة عدد من المشاكل المحاسبية عند اثبات المعاملات ذات الصلة فى دفاتر الشركة المندمجة :

1- اعادة تقويم الاصول والالتزامات واثبات ما قد ينشأ من ربح أو خسارة فى حساب اعادة التقدير . ويتم اثبات ذلك بقيد اليومية التالى :

	منه		**له**		**البيان**		
	×××				من حـــ/ اعادة التقديرُ		
					الى مذكورين		
			××		حـــ/ مخصص اهلاك عقار		
			××		حـــ/ شهرة		
			××		حـــ/ المدينين		
					اثبات ارباح اعادة التقدير		
	××				من حـــ/ البضاعة		
			××		الى حـــ/ اعادة التقدير		
					اثبات خسائر اعادة التقدير		

2- التصرف فى الاصول التى لم يتم تحويلها سواء عن طريق البيـــع أو بحصول احد الشركاء عليها سداد لجزء من حقوقه مع ترحيـــل اى اربـــاح او خسائر ناتجة الى حـــ/ اعادة التقدير ، وسداده الالتزامات التـــى لـــم تتعهـــد الشركة الجديدة بها ، كذلك اثبات مصروفات اتعاب الخبير اذا كانت الـــشركة المندمجة ستتحملها مع ترحيلها الى حـــ/ اعادة التقدير ويتم ذلك بموجب القيود التالية :

منه		له		البيان		
××		 ××		من حـــ/ مصروفات اتعاب الخبير الى حـــ/ النقدية بالبنك اثبات سداد اتعاب الخبير		
××		 ××		من حـــ/ اعادة التقدير الى حـــ/ مصروفات اتعاب الخبير ترحيل اتعاب الخبير الى حـــ/ اعادة التقدير		

3- يوزع رصيد حـــ/ اعادة التقدير سواء ربح او خسارة على الشركاء بنسبة توزيع الأرباح والخسائر ، مع ترحيل جميع حقوق الشركة الـــى رأس المال ، ومقارنة حقوق كل شريك مع حصته فى الشركة الجديدة . وهنا يـــتم مواجهة احتمالين :

(i) اذا كان صافى حقوق الشريك أقل من حـــصته الجديـــدة – يـــتم مطالبته بسداد الفرق .

(ii) اذا كان صافى حقوق الشريك أكبر من حصته الجديـــدة – يـــتم سحب الفرق من حـــ/ البنك على ان يتم هذه التـــسويات بـــدفاتر الـــشركة واقفالها . ويتم ذلك بموجب القيود التالية :

منه	له	البيان
××		من حـــ/ راس المال الشريك (A)
	××	الى حـــ/ جارى شخصى الشريك (A)
		ترحيل الحساب الجارى الشخصى المدين للـــشريك (A) الى حـــ/ راس ماله
××		من حـــ/ راس المال الشريك (B)
	××	الى حـــ/ راس مال الشريك (B)
		ترحيل الحساب الجارى الشخصى الدائن للشريك (B) الى حـــ/ راس ماله
××		من حـــ/ رأس المال
		×× حـــ/ الشريك (A)
		×× حـــ/ الشريك (B)
	××	الى حـــ/ اعادة التقدير
		توزيع خسائر اعادة التقدير على الشريكين
××		من حـــ/ راس مال الشريك (B)
	××	الى حـــ/ النقدية بالبنك
		ما قام الشريك (B) بسحبه تسويه لحصته الجديدة
××		من حـــ/ النقدية بالبنك
	××	الى حـــ/ راس المال الشريك (A)
		ما قام الشريك (A) بدفع تسويه لحصته

4- اثبات انتقال الاصول والالتزامات الى الشركة الجديدة وبقيمتها بعد اعادة تقويمها . ويتم ذلك بموجب القيدين التاليين :

منه	له	البيان
××		من حـــ/ الشركة الجديدة
		الى مذكورين
	××	حـــ/ شهرة
	××	حـــ/ عقارات
	××	حـــ/ اثاث
	××	حـــ/ بضاعة
	××	حـــ/ مدينين
	××	حـــ/ نقدية بالبنك
		اثبات انتقال الاصول الى الشركة الجديدة

		البيان		له		منه	
		من مذكورين					
		حـــ/ الدائنين				xx	
		حـــ/ اوراق الدفع				xx	
		حـــ/ مخصص الديون المشكلات فيها				xx	
		حـــ/ مخصص اهلاك عقارات				xx	
		الى حـــ/ الشركة الجديدة		xxx			
		اثبات تعهد الشركة الجديدة بالالتزامات					

5- تسوية حساب راس المال بما يجعله مساويا للحصص الجديدة المتفـــق عليها ، ويتم ذلك باثبات القيد التالى :-

		البيان		له		منه	
		من حـــ/ راس المال				xxx	
		xx حـــ/ الشريك A					
		xx حـــ/ الشريك B					
		الى حـــ/ الشركة الجديدة		xxx			
		اثبات تسوية راس المـــال يجعلـــه مـــساويا للحصص فى الشركة الجديدة					

3.4.2 المحاسبة عن مشاكل الاندماج فى سجلات الشركة الجديدة :-

يتم اثبات انتقال الاصول والالتزامات الخاصة بالشركة التى اندمجت مع بعضها ونشات بموجها تلك الشركة الجديدة ، ويتم الاثبات ذلك بموجب القيود التالية :-

		البيان		له		منه	
		من حـــ/ الشركة الجديدة				xxx	
		الى المذكورين					
		حـــ/ شهرة		xx			
		حـــ/ عقارات		xx			

		حـ/ اثاث		xx			
		حـ/ بضاعة		xx			
		حـ/ مدينين		xx			
		حـ/ استثمارات		xx			
		حـ/ نقدية بالبنك		xx			
		اثبات انتقال الاصول الى الشركة الجديدة					
		من المذكورين					
		حـ/ الدائنين				xx	
		حـ/ اوراق الدفع				xx	
		حـ/ مخصص ديون مشكوك فى تحصيلها				xx	
		حـ/ مخصص اهلاك اصول ثابتة				xx	
		الى حـ/ الشركة الجديدة		xxx			
		اثبات تعهد الشركة الجديدة بالالتزامات					
		من حـ/ راس المال				xx	
		حـ/ الشريك C					
		حـ/ الشريك D					
		الى حـ/ الشركة الجديدة		xxx			
		اقفال حساب راس المال مع الشركة الجديدة					

3.4.3 **مثال تطبيقى :-**

تم الاتفاق بين الشريكين فان وسيجال (متضامنان تقتسمان الارباح والخسائر بالتساوى) والشريكين روبرت وباتشينو (متضامنان تقتسمان الأرباح والخسائر بنسبة 2:3) على الاندماج معا وتكوين شركة جديدة باسم فان وروبرت وشركاهم براس مال مقدارة 1600000 ج موزع بالتساوى بين الشركاء . وفيما يلى المركز المالى للشريكين فى 2009/6/30 :-

		البيان	روبرت وباتشينو	فان وسيجال
		اصول ثابتة :-		
		عقارات بالتكلفة	200000	300000
		اثاث واجهزة بالتكلفة	100000	150000
		اصول اخرى طويلة الاجل :-		
		شهرة	-	60000
			300000	510000
		اصول متداولة :-		
		نقدية بالبنوك	180000	245000
		بضاعة	200000	172000
		مدينين	300000	200000
		استثمارات	100000	-
		جارى سيجال	-	12500
		جارى روبرت	20000	-
		ايجار مقدم	-	7500
			800000	640000
		التزامات متداولة :-		
		دائنين	150000	200000
		اوراق الدفع	115000	10000
		جارى فان	-	35000
		جارى باتشينو	15000	-
		مخصص ديون مشكوك في تحصيلها	15000	10000
		مخصص اهلاك عقارات	35000	30000
		مخصص اهلاك اثاث	20000	25000
			350000	400000
		راس المال العامل :-	450000	240000
		جملة راس المال المستثمر	750000	750000
		تمويل :-		
		فان	-	400000
		سيجال	-	350000
		روبرت	450000	-
		باتشينو	300000	-
			750000	750000

وقد قام الخبير بتقديم تقريره على النحو التالى :-

- قدر فرق استهلاك بمبلغ 20000 ج حيث ما ان استهلك من مبانى فى شركة فان وسيجال فى الفترات الزمنية السابقة كان غير كافى .

- بلغ فرق اهلاك الاثاث لشركة روبرت وباتشينو مبلغ 5000 ج للمبالغة سابقاً فى قيمتها سابقاً .

- قدرت شهرة شركة روبرت وباتشينو بمبلغ 40000 ج لما تحققه من ارباح غير عادية ، فى حين تم تخفيض شهرة شركة فان وسيجال بمبلغ 10000 ج بسبب هبوط ارباحها غير العادية .

- تم اعادة تقويم رصيد بضاعة شركة فان وسيجال وروبرت وباتشينو على التوالى بمبلغ 187500 ج ، 210000 ج .

- قدرت الديون المعدومة فى شركة فان وسيجال بمبلغ 2000 ج ، فى حين بلغت الديون القابلة للتحصيل فى شركة روبرت وباتشينو مبلغ 280000 ج .

وقد وافق الشركاء على ماجاء بتقرير الخبير وقرروا الاتى :-

- انتقال اصول كل من الشركتين بعد اعادة تقويمها للشركة الجديدة مع عدم الاعتراف فقط بمبلغ الايجار المقدم والالتزامات الا ان شركة فان وسيجال قد استردت مبلغ 5000 ج فقط منه .

- يتم تسوية حقوق الشركاء بما يجعلها تتفق مع الحصص الجديدة بدفاتر كل شركة عن طريق الايداع والسحب من النقدية بالبنك .

- تتحمل شركة فان وسيجال مبلغ 15000 ج من مصروفات اتعاب الخبير على ان تحمل شركة روبرت وباتشينو الباقى .

المطلوب :-

- اثبات قيود اليومية الخاصة بانقضاء الشريكتين باندماجهما .

- تصوير حسابات الاستاذ اللازمة .
- اثبات قيود اليومية لفتح دفاتر الشركة الجديدة .
- اعداد قائمة مركز مالى للشركة الجديدة .

قيود اليومية :-

منه	له	البيان
35000		من حـ/ اعادة التقدير
		الي مذكورين
	20000	حـ/ مخصص ديون مشكوك فى تحصيلها
	8000	حـ/ شهرة
	5000	حـ/ مدينين
		اثبات خسائر اعادة التقدير
12500		من حـ/ البضاعة
	12500	اعادة التقدير
		اثبات ارباح اعادة التقدير
		من مذكورين
5000		حـ/ النقدية بالبنك
5000		حـ/ اعادة التقدير
	7500	الى حـ/ ايجار مقدم
		اثبات استرداد ما امكان من شركة الايجار
15000		من حـ/ مصروفات واتعاب خبير
	15000	اتعاب البنك
		اثبات سداد اتعاب الخبير
15000		من حـ/ اعادة التقدير
	15000	الي م. اتعاب الخبير
		ترحيل م . اتعاب الخبير الى حـ/ اعادة التقدير
40000		من حـ/ راس المال
		20000 حـ/ فان
		20000 حـ/ سيجال
	40000	الى حـ/ اعادة التقدير
		توزيع خسائر اعادة التقدير تمويل
12500		من حـ/ راس المال سيجال (وسيجال)
	12500	الى حـ/ جارى شخصى سيجال

		ترحيل الحساب الجارى الشخصى (سـيجال الى راس المال)
35000	35000	من حـ/ جارى شخصى فان الى حـ/ راس المال (فان) ترحيل الحساب الشخصى (فـان الـى راس مال)
15000	15000	من حـ/ راس مال (فان) الى حـ/ النقدية بالبنك ما قام فان تسويق حصته الجديدة
82500 1185000	82500	من حـ/ راس مال (فان) الى راس مال (سيجال) من حـ/ الشركة الجديدة
	 50000 300000 150000 187500 192000 302500	الى مذكورين حـ/ شهرة حـ/ عقارات حـ/ اثاث حـ/ بضاعة حـ/ مدينين حـ/ نقدية بالبنك اثبات انتقال الاصول الى الشركة الجديدة
 200000 100000 10000 50000 25000	3825000	من مذكورين حـ/ دائنين حـ/ اوراق دفع حـ/ مخصص ديون مشكوك فى تحصيلها حـ/ مخصص اهلاك عقار حـ/ مخصص اهلاك اثاث الى حـ/ الشركة الجديدة اثبات تعهد الشركة الجديدة بالالتزامات
80000	800000	من حـ/ راس المال 400000 فان 400000 سيجال اثبات انتقال حـ/ راس المال فـى الـشركة الجديدة

4-تصوير حسابات الاستاذ :-

حـ/ اعادة التقدير

المبلغ	البيان	المبلغ	البيان
35000	الى مذكورين	12500	من حـ/ البضاعة
	20000 حـ/ مخصص	40000	رصيد
	استهلاك عقار		
	10000 حـ/ شهرة		
	5000 حـ/ مدينين		
2500	الى حـ/ ايجار مقدم		
15000	الى حـ/ اتعاب خبير		
52500		52500	
40000	رصيد	40000	من حـ/ راس المال
			20000 فان
			20000 سيجال
40000		4000	

حـ/ الشركة الجديدة

المبلغ	البيان	المبلغ	البيان
50000	الى مذكورين		من مذكورين
300000	حـ/ شهرة	200000	حـ/ الدائنين
150000	حـ/ عقار	100000	حـ/ اوراق الدفع
187500	حـ/ اثاث	10000	حـ/ مخصص ديون مشكوك فى تحصيلها
195000	حـ/ بضاعة	50000	حـ/ مخصص اهلاك الاتى
302500	حـ/مدينين	25000	حـ/ مخصص اهلاك اثاث
	حـ/ البنك	800000	من حـ/ راس المال
			400000 فان
			400000
1185000		1185000	

حـ/ النقدية بالبنك

المبلغ	البيان	المبلغ	البيان
245000	رصيد	15000	من حـ/ اتعاب خبير
5000	الى حـ/ ايجارمقدم	15000	من حـ/ راس مال فان
82500	الى حـ/ راس مال سيجال	302500	من حـ/ الشركة الجديدة
332500		332500	

فان	سيجال	البيان	فان	سيجال	البيان
20000	20000	الى حـ /اعادة التقدير	400000	350000	رصيد
	12500	الى حـ/جارى شخص سيجال	35000	-	من حـ/جارى شخصى فان
	-	الى حـ/ البنك	-	82500	من حـ/ البنك
400000	400000	رصيد	-	382500	
43500	382500		435000	382500	
400000	400000		400000	400000	
400000	400000		400000	400000	

3- اثبات قيود اليومية لفتح دفاتر الشركة الجديدة :-

منه	له	البيان
5000	5000	من حـ/ اعادة تقدير الى حـ/ مخصص ديون مشكوك فى تحصيلها زيادة رقم المخصص القديم
 5000 40000 10000	 55000	من مذكورين حـ/ مخصص اهلاك اثاث حـ/ شهرة حـ/ بضاعة الى حـ/ اعادة التقدير اثبات ارباح اعادة التقدير
10000	10000	من حـ/ م . اتعاب خبير الى حـ/ البنك سداد مصروفات اتعاب الخبير
10000	 10000	من حـ/ اعادة التقدير الى حـ/ مصروفات اتعاب الخبير ترحيل م . اتعاب الخبير الى حـ/ اعادة التقدير
40000	 40000	من حـ/ اعادة التقدير الى حـ / راس المال 24000 روبرت 16000 باتشينو توزيع رصيد اعادة التقدير
20000		من حـ/ راس المال (روبرت)

		البيان				
		الى حـــ/ جارى شخصى (روبرت)	20000			
		ترحيل الحساب الجارى المدين لراس المال روبرت				
		من حـــ/ جارى باتشينو			15000	
		الى حـــ/ راس المال (باتشينو)	15000			
		ترحيل الحساب الجارى الدائن لراس مـــال (باتشينو)				
		من حـــ/ البنك			69000	
		الى حـــ/ راس مال باتشينو	69000			
		ما قام باتشينو بسداد لتسوية حصته				
		من حـــ/ راس مال (باتشينو)			50400	
		الى حـــ/ البنك	50400			
		ما قام روبرت بسحبه لتسوية حصته				
		من حـــ/ الشركة الجديدة			1135000	
		الى مذكورين	40000			
		حـــ/ شهرة	20000			
		حـــ/ عقار	100000			
		حـــ/ اثاث	210000			
		حـــ/ بضاعة	300000			
		حـــ/ مدينين	100000			
		حـــ/ استثمارات	182000			
		حـــ/ نقدية بالبنك				
		اثبات انتقال الاصول الى الشركة الجديدة				
		من مذكورين				
		حـــ/ الدائنين			150000	
		حـــ/ اوراق الدفع			112000	
		حـــ/ مخصص ديون مشكوك فى تحصيلها			20000	
		حـــ/ مخصص اهلاك عقار			35000	
		حـــ/ مخصص اهلاك اثاث	335000		15000	
		الى حـــ/ الشركة الجديدة				
		اثبات تعهد الشركة الجديدة بالالتزامات				
		من حـــ/ راس المال			800000	
		400000 روبرت				
		400000 باتشينو	800000			
		الى حـــ/ الشركة الجديدة				
		انتقال حساب راس المـــال مـــع الـــشركة الجديدة				

حـ/ أعادة التقدير

المبلغ	البيان	المبلغ	البيان
5000	الى حـ/ مخصص ديون مشكوك فى تحصيلها		من مذكورين
10000	الى حـ/ م . اتعاب الخبير	5000	حـ/ مخصص اهلاك اثاث
40000	رصيد	40000	حـ/ شهرة
		10000	حـ/ بضاعة
55000		55000	
40000	الى حـ/ راس المال 24000 روبرت 16000 باتشينو	40000	رصيد
40000		40000	

حـ/ الشركة الجديدة

المبلغ	البيان	المبلغ	البيان
	الى مذكورين		من مذكورين
40000	حـ/ شهرة	150000	حـ/ دائنين
200000	حـ/ عقارات	115000	حـ/ اوراق الدفع
100000	حـ/ اثاث	20000	حـ/ مخصص ديون مشكوك فى تحصيلها
210000	حـ/ بضاعة	28000	حـ/ مخصص اهلاك عقار
300000	حـ/ مدينين	12000	حـ/ مخصص اهلاك اثاث
100000	حـ/ استثمارات		
135000	حـ/ نقدية بالبنك	800000	من حـ/ راس المال 400000 روبرت 400000 باتشينو
1135000		1135000	

حـ/ البنك

المبلغ	البيان	المبلغ	البيان
180000	رصيد	180000	من حـ/ اتعاب الخبير
69000	الى حـ/ راس مال (باتشينو)	54000	من حـ/ راس المال (رويرت)
		185000	
249000		249000	
185000	رصيد	185000	من حـ/ الشركة الجديدة
185000		185000	

حـ/ رأس المال

روبرت	باتشينو		روبرت	باتشينو	
20000	-	الى حـ/ جارى روبرت	450000	300000	رصيد
54000	-	الى حـ/ البنك	24000	16000	من حـ/ اعادة التقدير
400000	400000	رصيد	-	15000	من حـ/ جارى باتشينو
474000	400000		474000	400000	
400000	400000	الى حـ/ الشركة الجديدة	400000	400000	رصيد
400000	400000		400000	400000	

منه	له	البيان
		من مذكورين
500000		حـ/ شهرة
300000		حـ/ عقار
150000		حـ/ اثاث
187500		حـ/ بضاعة
19500		حـ/ مدينين
302500		حـ/ بنك
		إلى مذكورين
	200000	حـ/ دائنين
	100000	حـ/ اوراق الدفع
	10000	حـ/ مخصص ديون مشكوك فى تحصيلها
	50000	حـ/ مخصص اهلاك عقار
	25000	حـ/ مخصص اهلاك اثاث
	800000	حـ/ راس المال
		400000 فان
		400000 سيجال
		اثبات استلام اصول والتزامات الشركة الاولى
400000		من مذكورين
200000		حـ/ شهرة
100000		حـ / عقار
210000		حـ/ بضاعة
300000		حـ/ مدينين
182000		حـ/ استثمارات

		البيان		له		منه	
		حـ/ تقدير البنك					
		الى مذكورين					
		حـ/ دائنين		150000			
		حـ/ اوراق دفع		115000			
		حـ/ مخصص ديون مشكوك فى تحصيلها		20000			
		حـ/ مخصص اهلاك عقار		40000			
		حـ/ مخصص اهلاك اثاث		15000			
		حـ/ راس مال		800000			
		400000 روبرت					
		400000 باتشينو					
		استلام اصول التزامات الشركة الجديدة					

4- قائمة المركز المالى (الافتتاحى) للشركة الجديدة :-

		البيان		له		منه	
		اصول طويلة الاجل					
		اصول ثابتة					
		عقار		500000			
		مجمع اهلاك عقار		85000			
						415000	
		اثاث		250000			
		مجمع اهلاك اثاث		40000			
						210000	
		اصول اخرى طويلة الاجل					
		شهرة				90000	
						712000	
		اصول متداولة					
		نقدية بالبنك		487500			
		بضاعة		397500			
		مدينين		495000			
		مخصص ديون مشكوك فى تحصيلها		30000			
				465000			
		استثمارات		100000			
						1450000	
		التزامات متداولة					
		دائنون		350000			
		اوراق دفع		215000			
						(565000)	

885000			<u>راس المال العامل</u>
160000			راس المال المستثمر
			<u>التمويل</u>
			راس المال
	400000		فان
	400000		سيجال
	400000		روبرت
	400000		باتشينو
1600000			

3.5 أنشطة وواجبات

3.5.1 انشطة

3.5.1.1 اسئلة للمراجعة والمناقشة

1- اشرح اسباب انقضاء شركات الاشخاص ؟

2- حدد المجالات المختلفة لانقضاء الشركاء وميز بين كل حالة من حيث طبيعتها واسبابها واثارها ؟

3- ما المقصود بين التصفية والحل والانقضاء في شركات الاشخاص ؟

4- فرق بين انهاء الشكل القانونى لشركة الاشخاص وانهاء الشخصية المعنوية لها ؟

5- مالفرق بين تصفية شركة التضامن وتصفية شركة التضامن ذات المسئولية المحدودة ؟

6- ماهى الاجراءات المحاسبية التى يجب اتخاذها عند تحويل شركة الاشخاص الى شركة مساهمة ؟

7- ماهى الاجراءات المحاسبية التى يتعين إتخاذها فى حالة اندماج او انضمام شركة الاشخاص فى شركة اخرى ؟

8- فرق بين مصطلحى الانضمام والاندماج فى شركات الاشخاص ؟

9- لماذا يتم اعادة تقويم اصول والتزامات شركة التضامن عند تحويلها او اندماجها او انضمامها فى شركة اخرى ؟

3.5.1.2 **تمارين عملية**

(1) فيما يلى الميزانية العمومية لشركة محمود ، حامد قبل ان تتحول من شركة تضامن الى شركة مساهمة مباشرة .

الميزانية العمومية

فى 30 يونيو 2009

	الاصول		الالتزامات وراس مال الشركاء
105000	النقدية	164000	حسابات الدائنين
159000	حسابات العملاء	600000	رأس مال محمود
420000	مخزون سلعى	520000	رأس مال حامد
600000	معدات (الصافى بعد خصم مجمع الاهلاك وقدره 18000ج)		
1284000		1284000	

وقد أوصى المحاسب القانونىباجراء التعديلات التالية على الميزانية العمومية لشركة التضامن قبل فتح سجلات محاسبية جديدة لشركة المساهمة :

1- انشاء مخصص للديون المشكوك فى تحصيلها بمبلغ 12000 ج .

2- تسجيل مبالغ مدفوعة مقدماً قصيرة الاجل مقدارها 8000 ج .

3- تبلغ القيمة العادلة الجارية للمخزون 480000 ج ، وللمعدات 720000ج .

4- تقدر الالتزامات المستحقة بمبلغ 7500 ج .

المطلوب :

اعداد الميزانية الافتتاحية لشركة المساهمة فى يوليو 2009 بافتراض اصدار 10000 سهم عادى ، بقيمة اسمية للسهم 50 ج ، الى الشريكين

مقابل حقوقهما فى شركة التضامن . وان المعدات قد سجلت بقيمتها العادلة الجارية ، وانه صرح باصدار 50000 سهم عادى .

2) قرر كل من أمين وعلى تحويل شركة التضامن التى يمتلكونها الى شركة مساهمة وبيع الاسهم الى جمهور المستثمرين . وتم فى الثانى من يناير 2009 تأسيس شركة السلام المساهمة التى صرح لها باصدار 150000 سهم عادى بقيمة اسمية 10 جنيه للسهم . وتم اصدار 20000 سهم الى جمهور المستثمرين بسعر السهم 16 جنيه وحصلت القيمة نقداً . وقد وافق أمين وعلى على قبول اسهم بالسعر نفسه وبمبالغ تعادل ارصدة حسابى راسمالهما بعد عمل التسويات المشار اليها فيما بعد ، وسحب المبالغ النقدية التى تكفى لتجنب الحاجة الى اصدار اسهم تقل عن مضاعفات الـ 100 لاى من الشريكين . وسداداً لقيمة هذه الاسهم سيتم تحويل صافى اصول شركة التضامن الى شركة المساهمة ثم يتبع ذلك اصدار صكوك الاسهم العادية . وسيتم فتح مجموعة جديدة من السجلات المحاسبية لشركة الاموال .وفيما يلى ميزان المراجعة بعد الاقفال لشركة أمين وعلى فى 31 ديسمبر عام 2008 :

شركة أمين وعلى
ميزان المراجعة بعد الاقفال
31 **ديسمبر** 2008

البيان	له	منه
نقدية		37000
حسابات العملاء		30000
المخزون السلعى		56000
الاراضى		28000
المبانى		50000
مجمع اهلاك المبانى	17000	
حسابات الدائنين	10000	
رأس مال أمين	63000	

		111000	رأس مال على	
201000		201000		الاجمالى

وينص عقد شركة التضامن على توزيع الارباح والخسائر بنسبة 40% لطفى، 60% الى على . وقد اعتمد الشريكين التعديلات التالية للسجلات المحاسبية لشركة التضامن فى 31 ديسمبر 2009 .

1- اثبات مصروفات مدفوعة مقدماً قصيرة الاجل مقدارها 1500 جنيه والتزامات مستحقة مقدارها 750 جنيه .

2- عمل مخصص للديون المشكوك فى تحصيلها قدره 12000 جنيه .

3- زيادة القيمة الدفترية للاراضى الى القيمة العادلة الجارية لها ومقدارها 45000 جنيه .

4- زيادة المخزون السلعى الى تكلفة الاحلال الجارية له ومقدارها 75000 جنيه.

المطلوب :

a) اجراء قيد اليومية اللازم لتعديل السجلات المحاسبية لشركة أمين وعلى الى القيم العادلة الجارية ، واجراء قيود اليومية الاخرى اللازمة لاثبات العمليات السابقة كذلك .

b) اجراء قيود اليومية اللازمة لاثبات العمليات السابقة فى السجلات المحاسبية لشركة المساهمة فى اول يناير 2009 .

c) اعداد الميزانية العمومية الافتتاحية لشركة المساهمة بعد اثبات العمليات السابقة .

3.5.2 واجبات

3.5.2.1 اسئلة الاختيار المتعدد

1- قد يتم تصفية الشركة وحلها بسبب :

A- تحويل شركات الاشخاص الى شركة مساهمة .

B- انضمام شركة اشخاص فى شركة اخرى .

C- اندماج شركة اشخاص فى شركة اخرى .

D- لاشئ مما تقدم .

2- يؤدى اقتصاد وحل شركات الاشخاص التى يتم تحويلها الى شركة مساهمة عن طريق .

A- اعادة تقدير الاصول المحولة وتستلم بعضها أو كلها .

B- التعهد بسداد الديون المستحقة للغير (كلها أو بعضها) .

C- تقديم ثمناً عادلاً مقابل تلك الاصول أو الالتزام يتم تقريره فى صورة اسهم عينيه .

D- لاشى مما تقدم .

E- كل ماتقدم .

3- لا يترتب على انقضاء الشركة المندمجة أو المنضمة :

A- القيام باجراءات التصفية .

B- انتقال اصول الشركة

C- التعهد بسداد كل أو بعض الالتزامات اكثر .

D- كل ما تقدم .

E- بعض ما تقدم .

4- هناك عديد من الاجراءات المحاسبية التى يتعين اتخاذها عند تحويل شركة التضامن الى شركة مساهمة :

A- اعادة تقويم الاصول والالتزامات .

B- الاعتراف بالشهرة او بالاحتياطى الرأسمالى ان وجد .

C- تحويل الاصول والالتزامات المتفق عليها الى شركة المساهمة .

D- توزيع الاسهم على الشركاء وفقاً لحقوقهم .

E- كل ماسبق .

5- ينجم عن انضمام شركة اشخاص الى شركة اخرى عديد من المعالجات المحاسبية التالية :

A- اعادة تقويم الاصول والالتزامات المنتقلة .

B- التصرف فى الاصول غير المتفق على انتقالها .

C- توزيع ارصدة اعادة التقدير على الشركاء بنسبة الأرباح والخسائر .

D- اقفال حسابات رأس المال بعد تسويتها مما يجعله مساوياً للحصص الجديدة المتفق عليها .

E- كل ماسبق .

3.5.2.2 **حدد صحة أو خطأ العبارات التالية :**

1- تنتهى شركة الاشخاص وتصفى بتحويلها الى شركة مساهمة .

2- لا تختلف عملية تصفية شركة الاشخاص او اندماجها او انضمامها الى شركة اخرى .

3- هناك عديد من المزايا التى يمكن اكتسابها عند تحويل شركة الاشخاص الى شركة مساهمة .

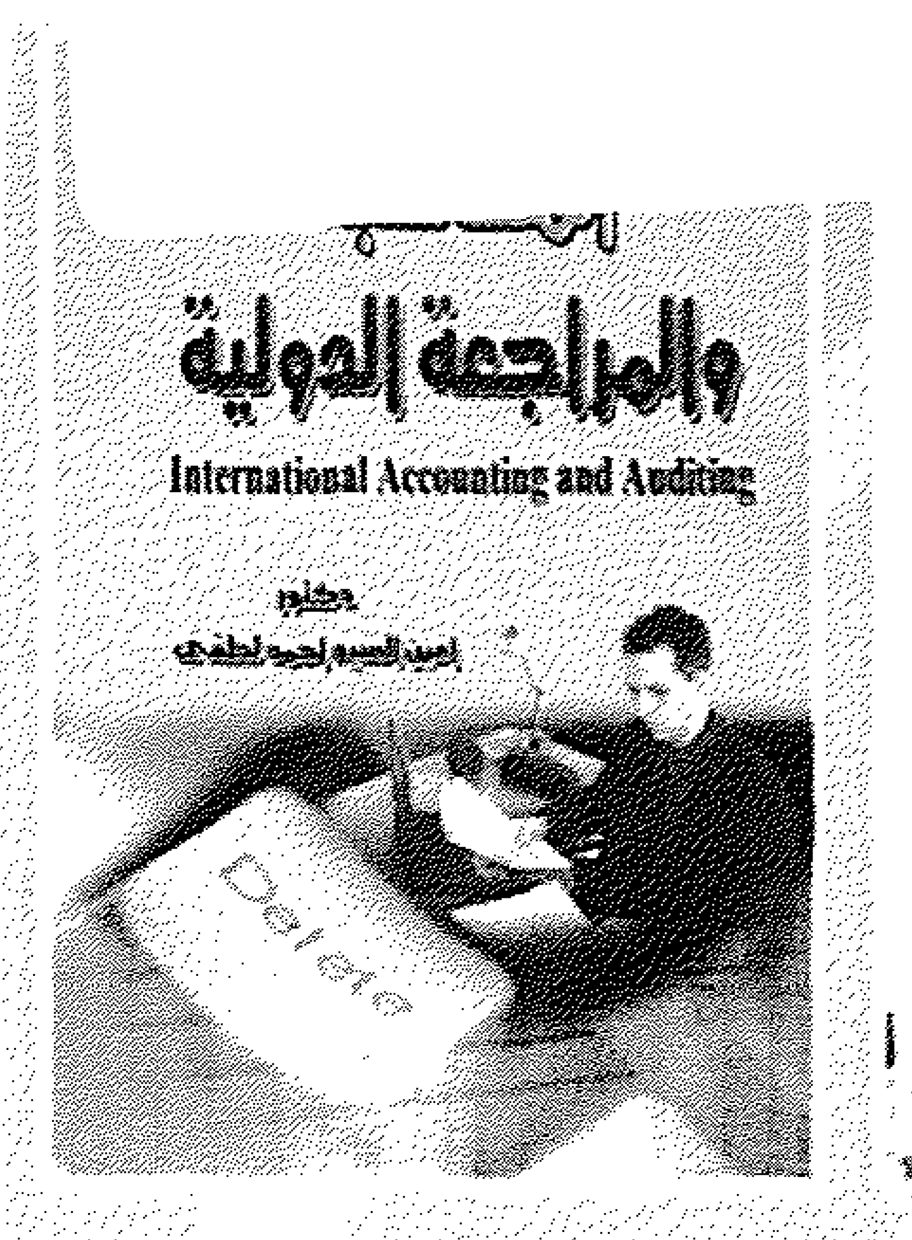
4- هناك عديد من المزايا التى يمكن الحصول عليها نتيجة اندماج او انضمام شركة اشخاص فى شركة مساهمة .

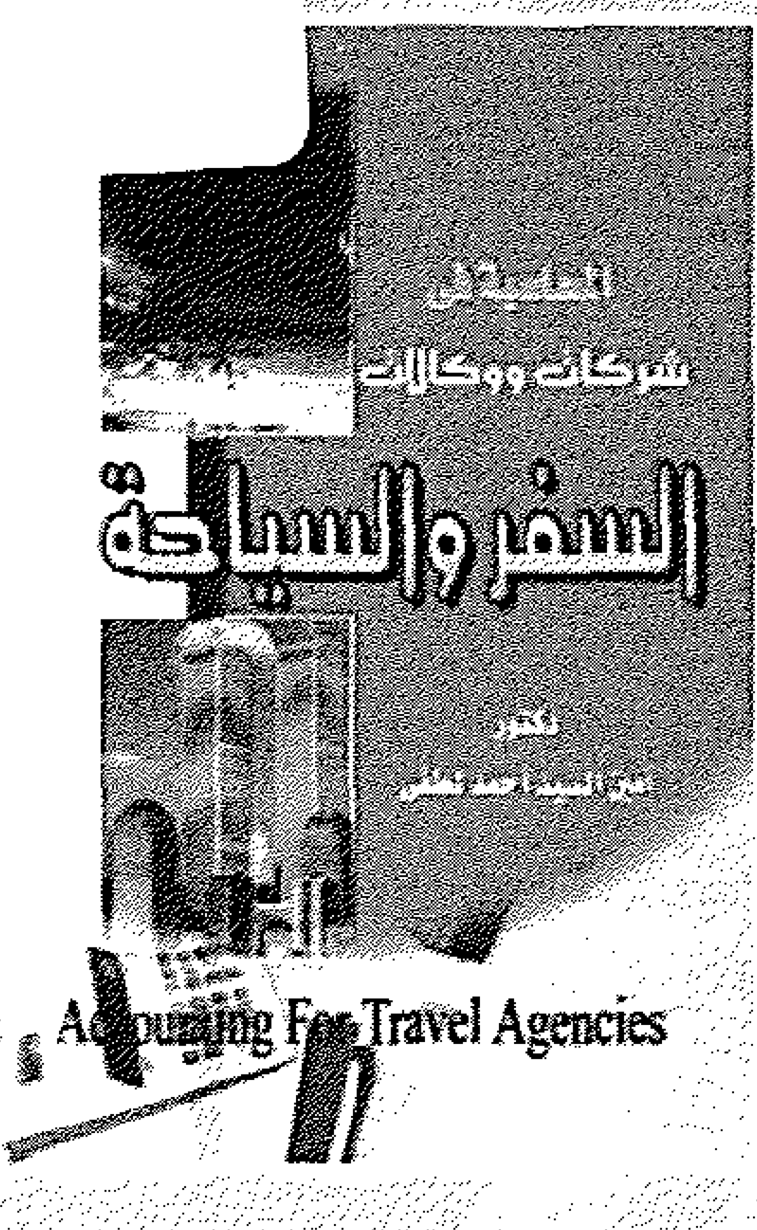
5- عادة ما يتم اعادة تقويم اصول والتزامات شركة الاشخاص عند تحويلها الى شركة مساهمة وقد ينتج عن ذلك شهرة موجبة او شهرة سالبة .

6- هناك عديد من الاجراءات المحاسبية التى يتعين اتخاذها فى شركة المساهمة عند معالجة مشاكل تحويل شركات الاشخاص .

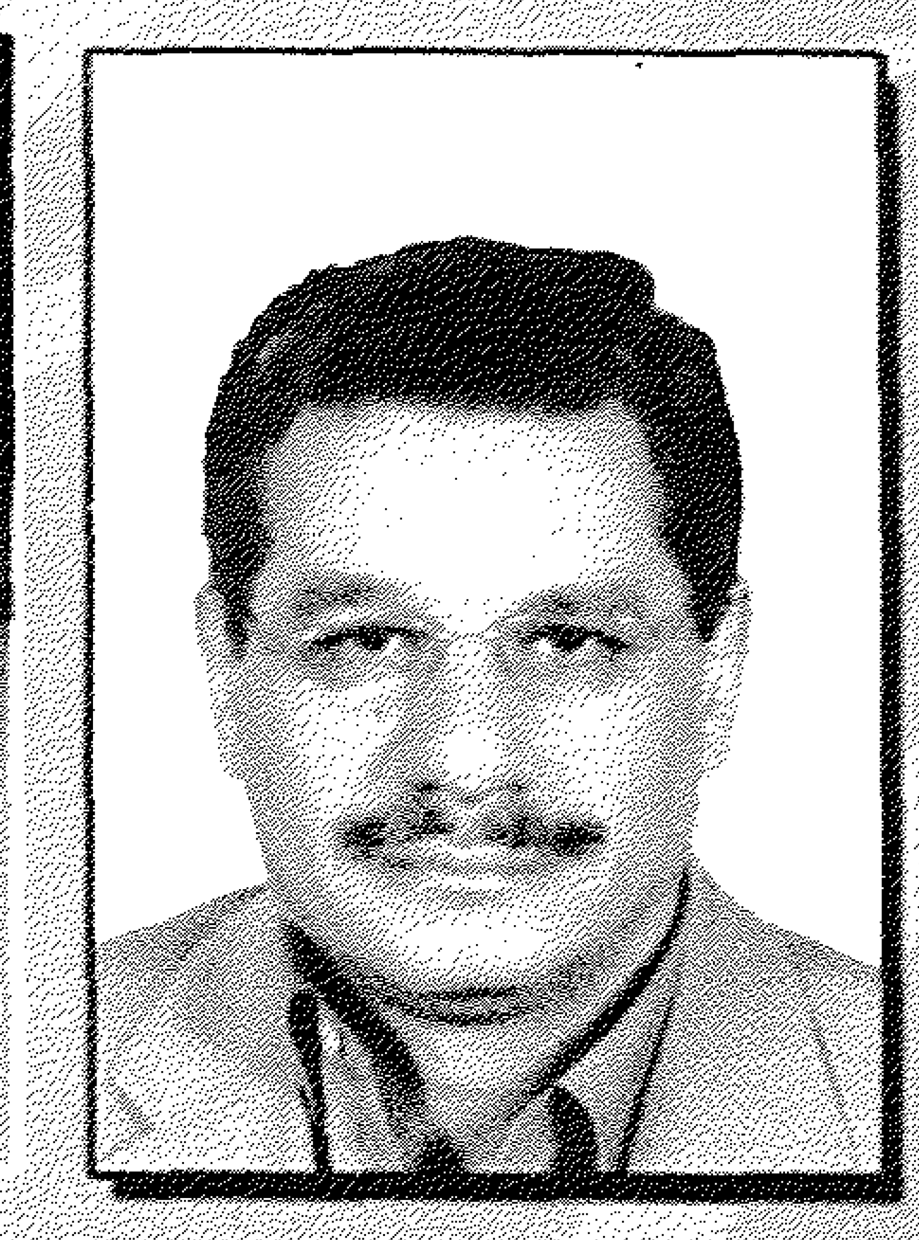
7- عادة ماينجم من انقضاء الشركة المنضمة الى شركة اخرى أوجديدة عديد من المشاكل فى كلا الشركتين .

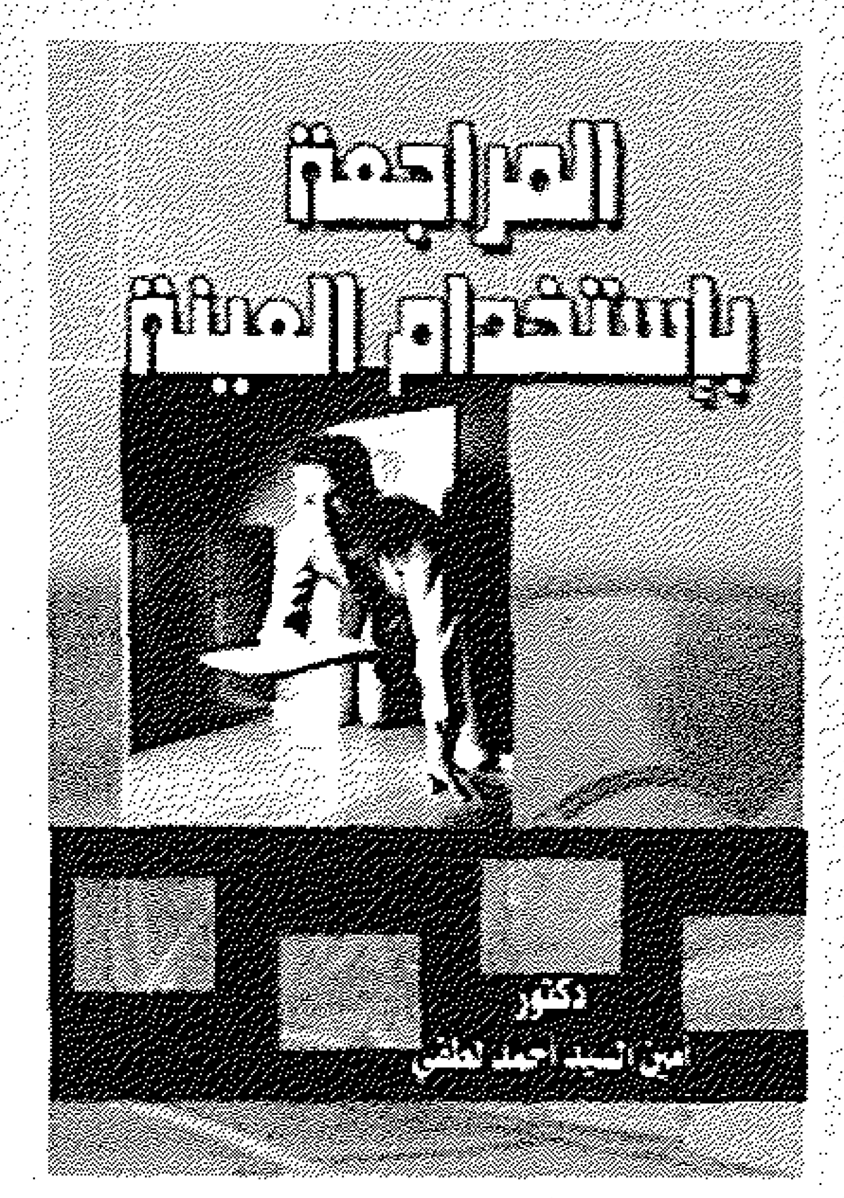
8- يترتب على انقضاء الشركة المندمجة مواجهة بعض المشاكل المحاسبية الناتجة من اثبات المعاملات المرتبطة فى دفاتر تلك الشركة أو فى الشركة الجديدة.

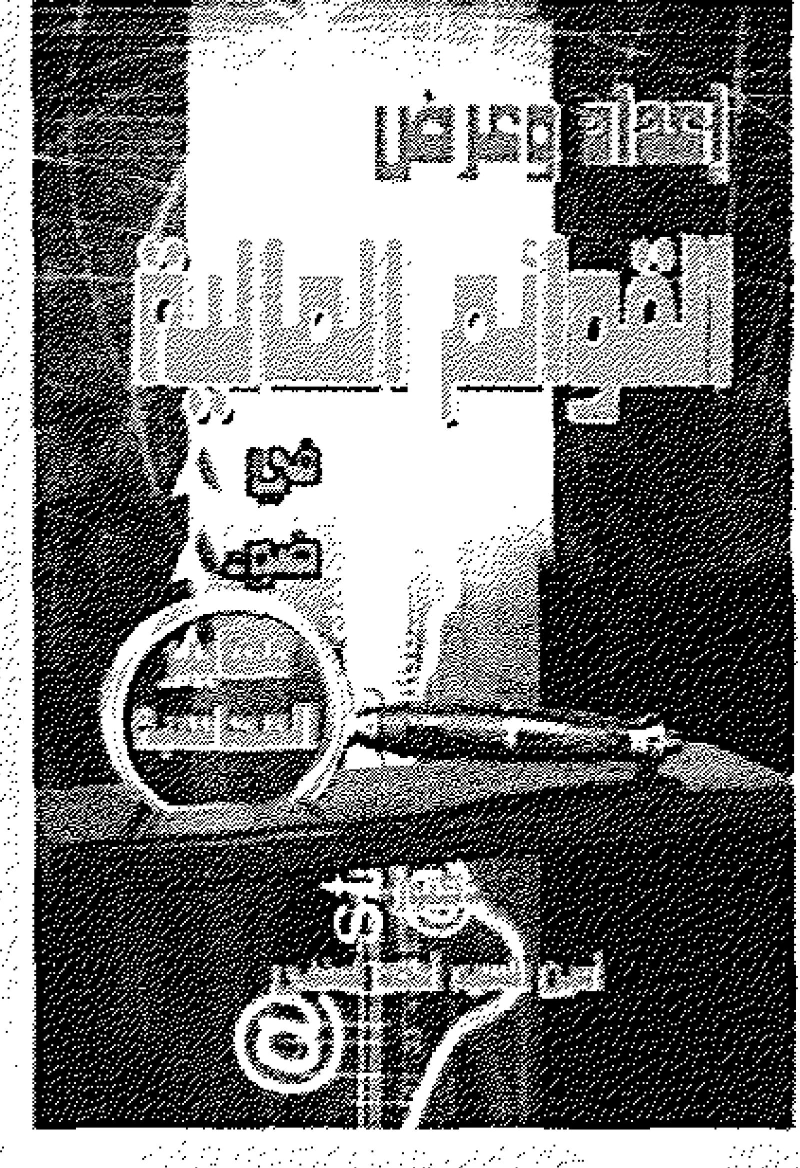

والمراجعة الدولية
International Accounting and Auditing
دكتور
Delete

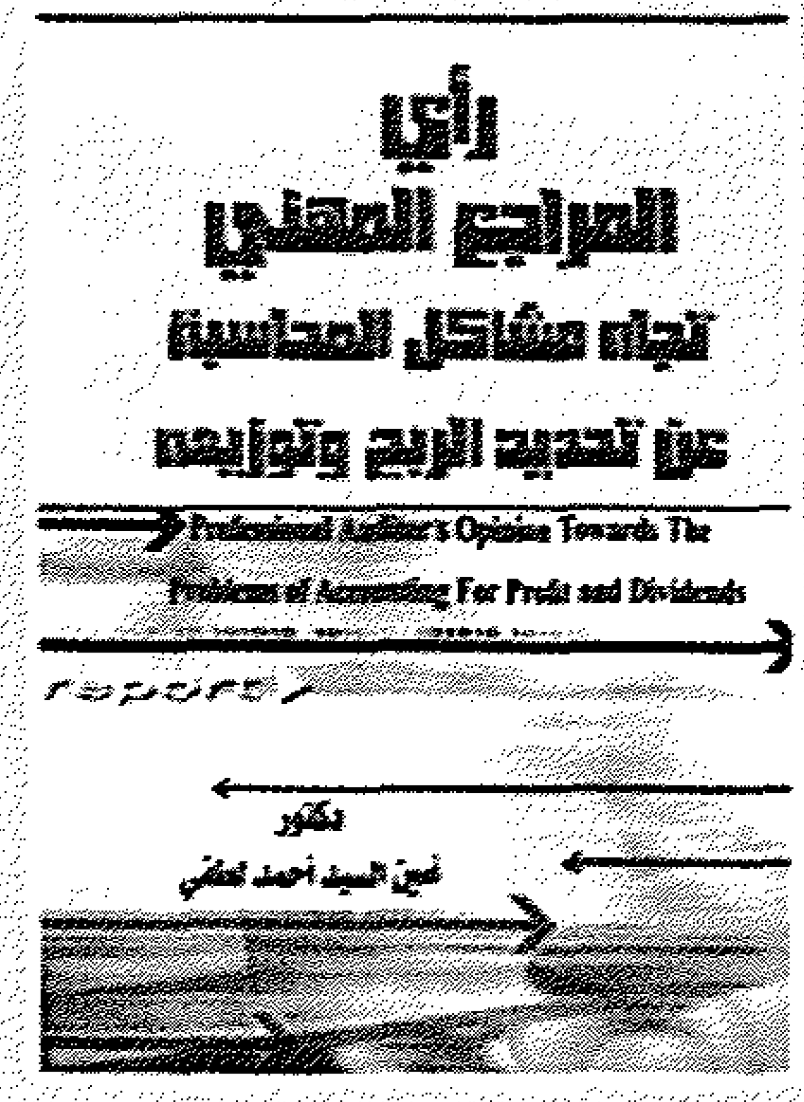

المحاسبة في
شركات ووكالات
السفر والسياحة
دكتور
أمين السيد أحمد لطفي
Travel Agencies


المراجعة
وحوكمة الشركات
Auditing and Corporate Governance

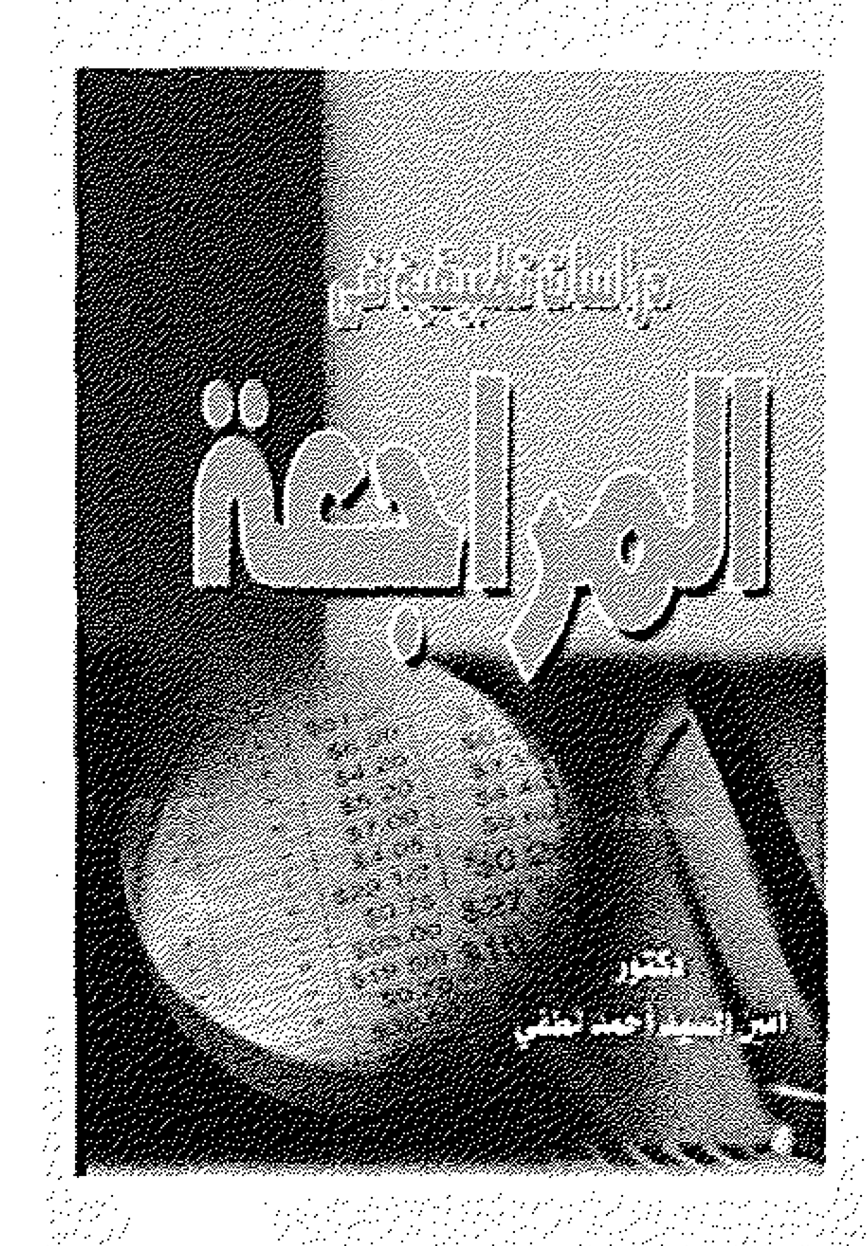



المراجعة
بإستخدام العينة
دكتور
أمين السيد أحمد لطفي

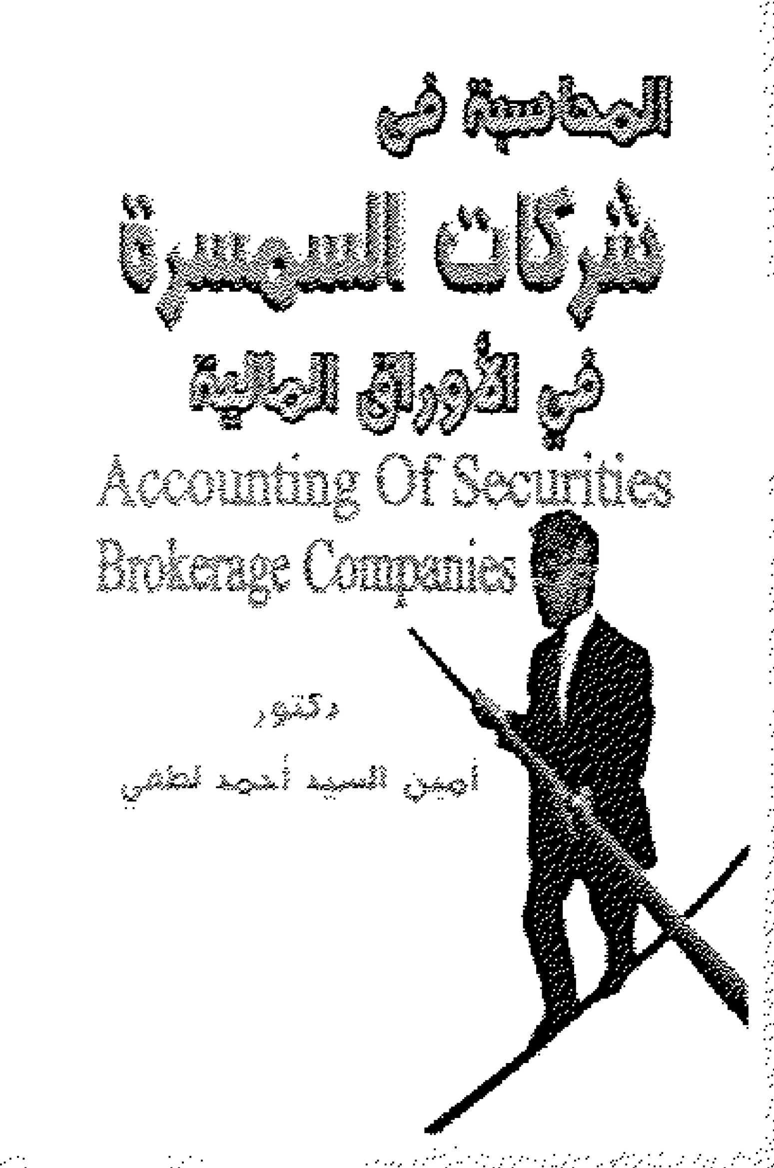

إعداد وعرض
القوائم المالية
في
ضوء

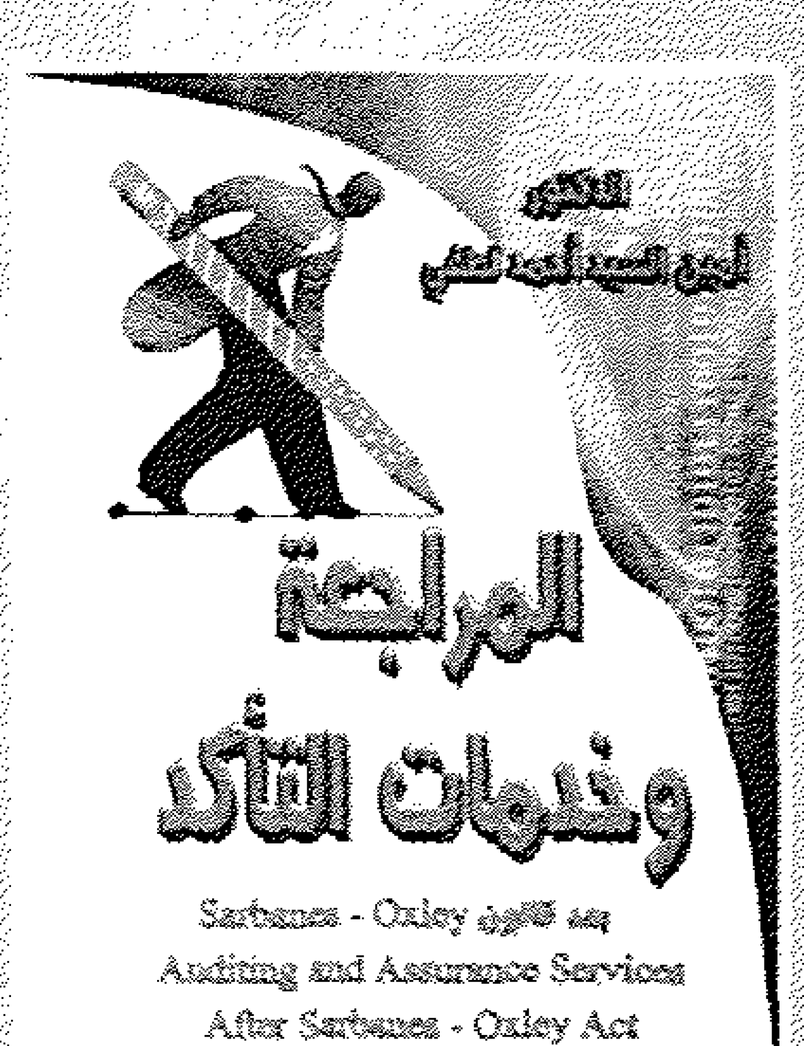

رأي
المراجع المهني
تجاه مشاكل المحاسبة
عن تحديد الربح وتوزيعه
Professional Auditor's Opinion Towards The
Problems of Accounting For Profit and Dividends
دكتور
أمين السيد أحمد لطفي



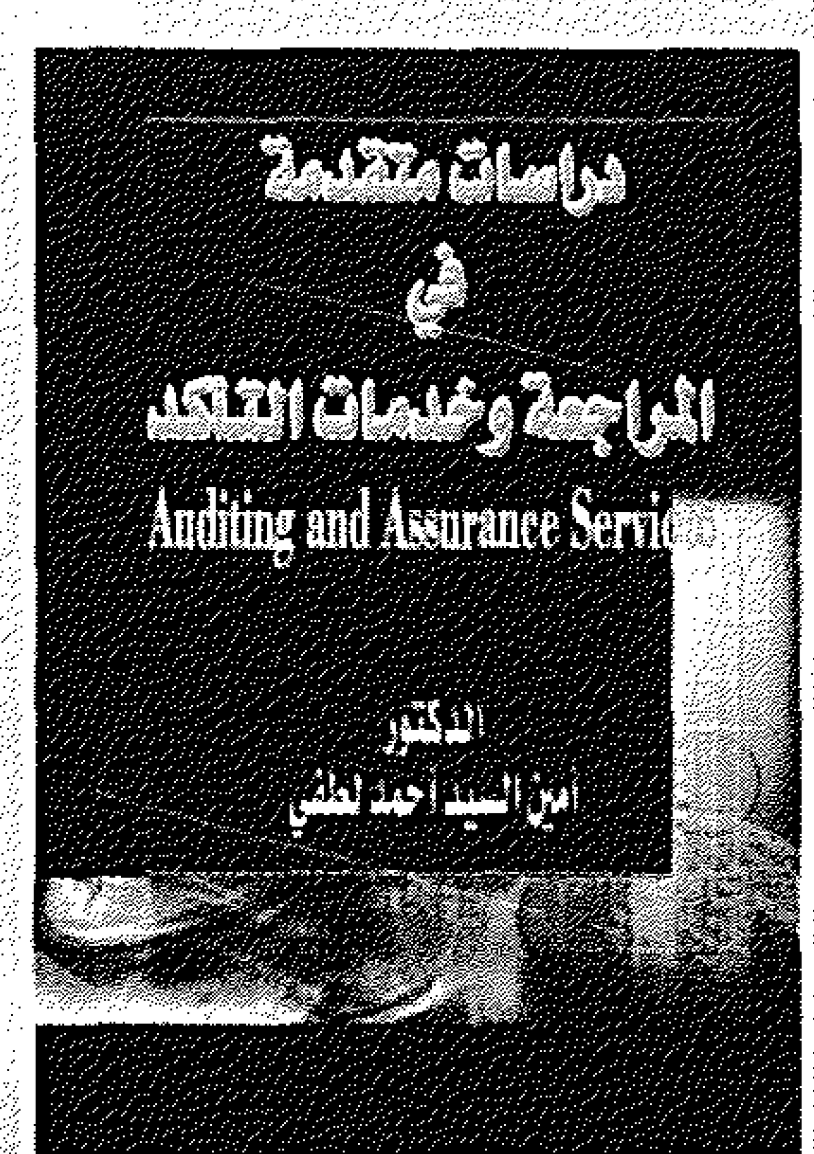

المراجعة
دكتور
أمين السيد أحمد لطفي


فلسفة المراجعة
The Philosophy Of Auditing

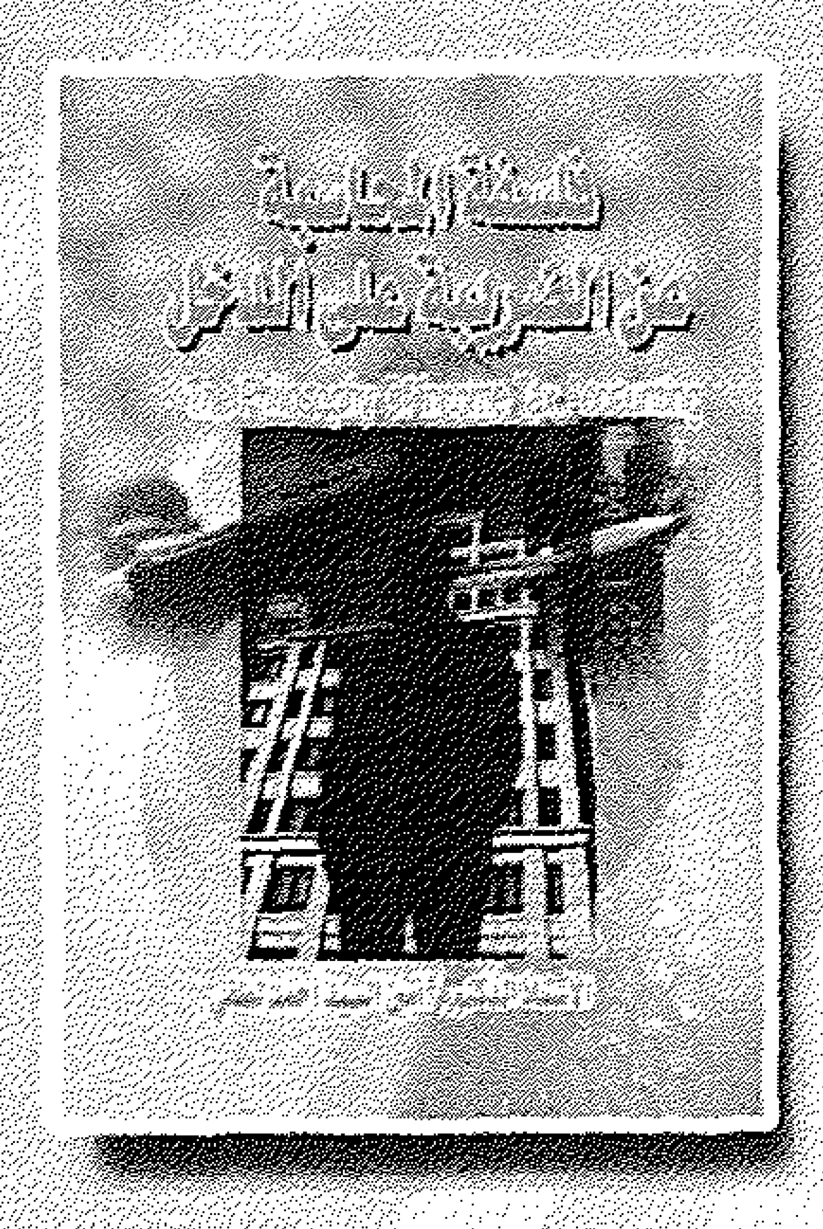
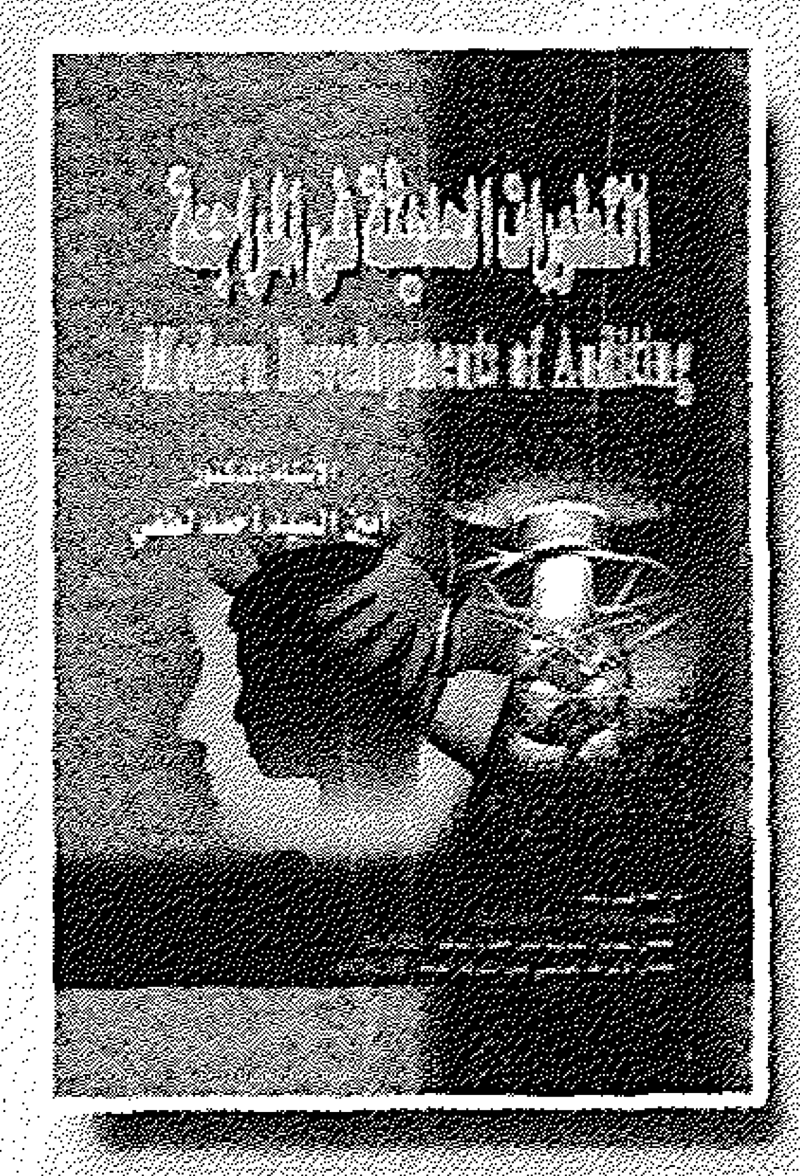
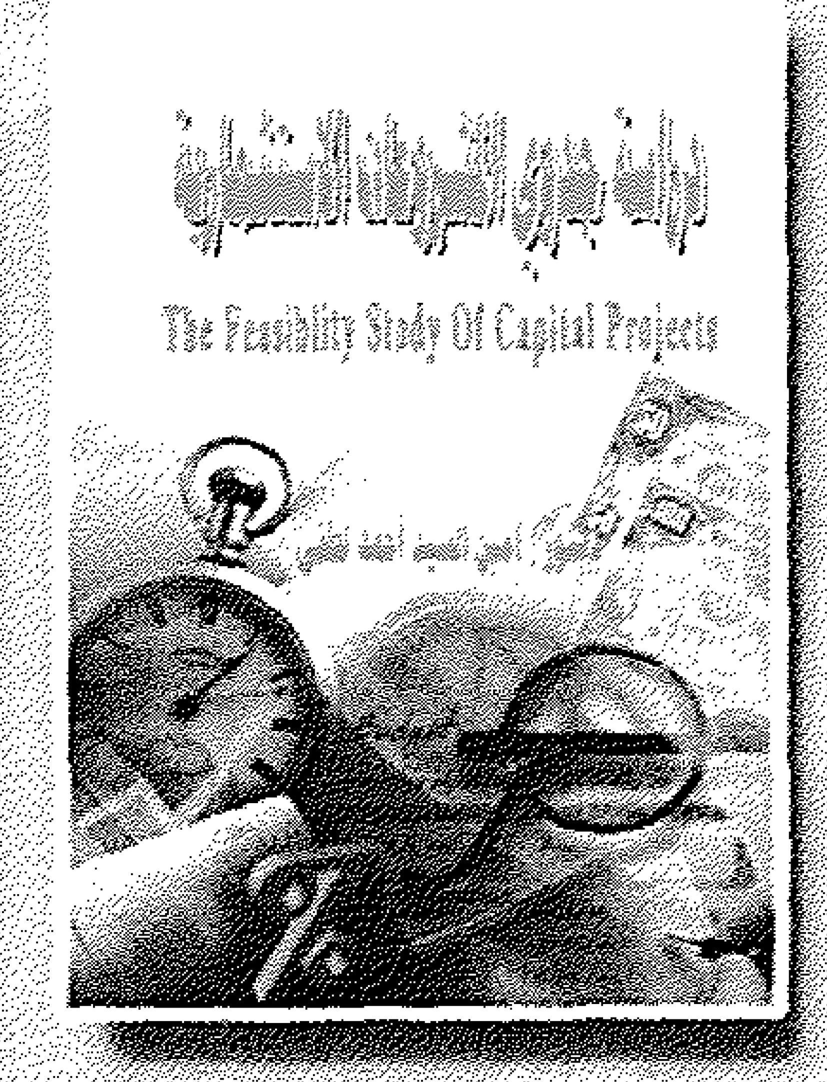
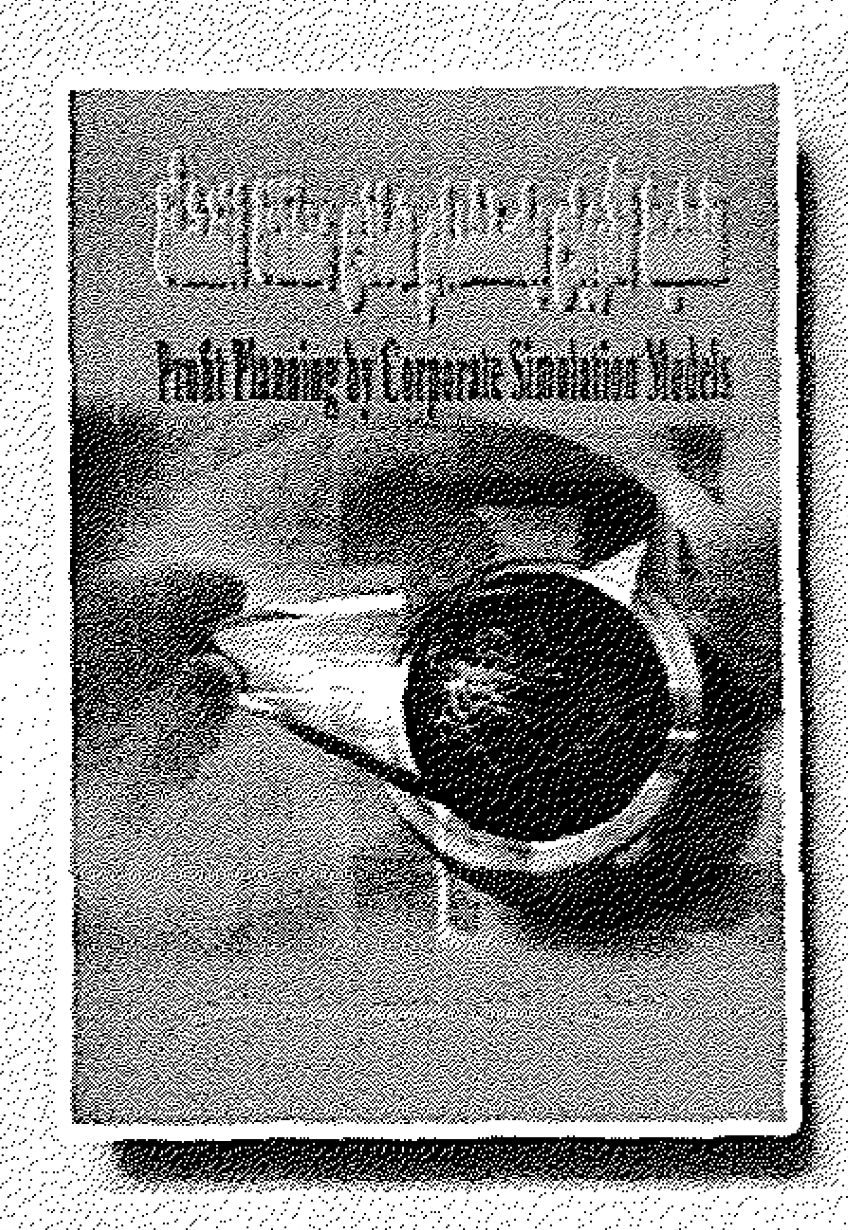
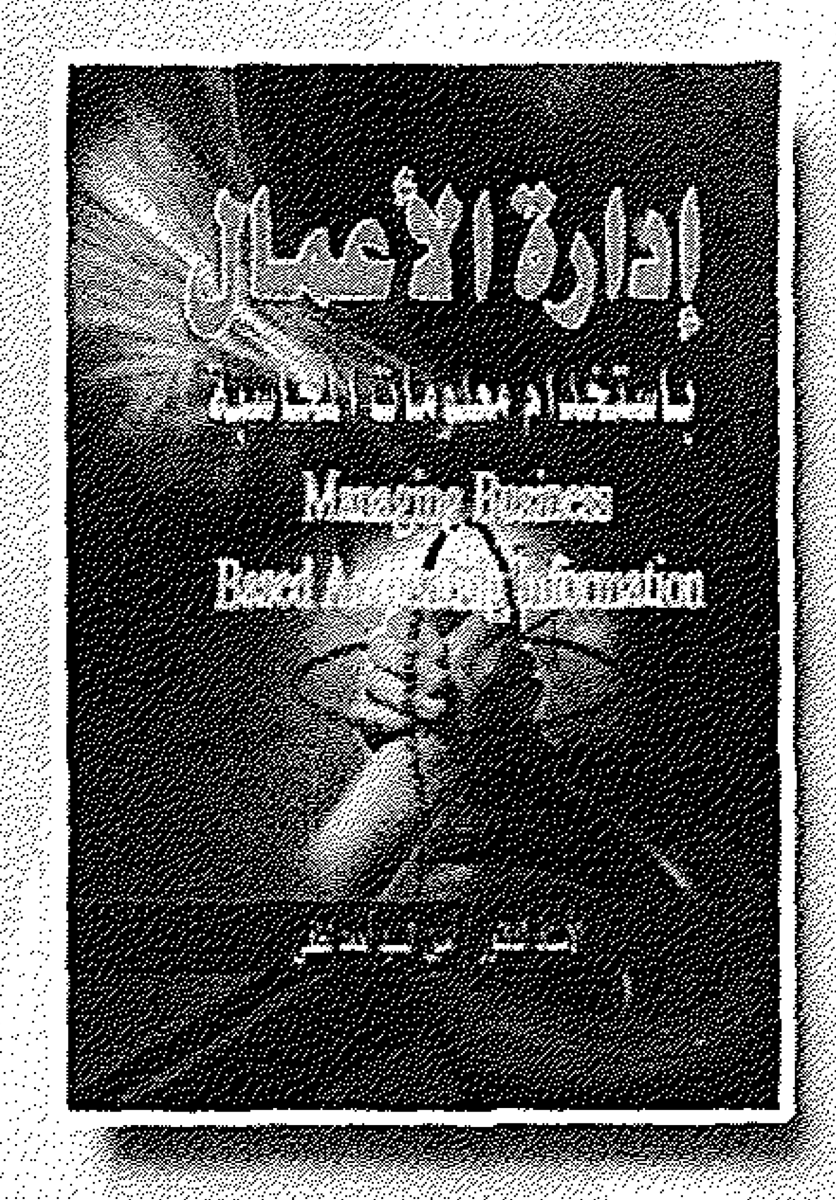
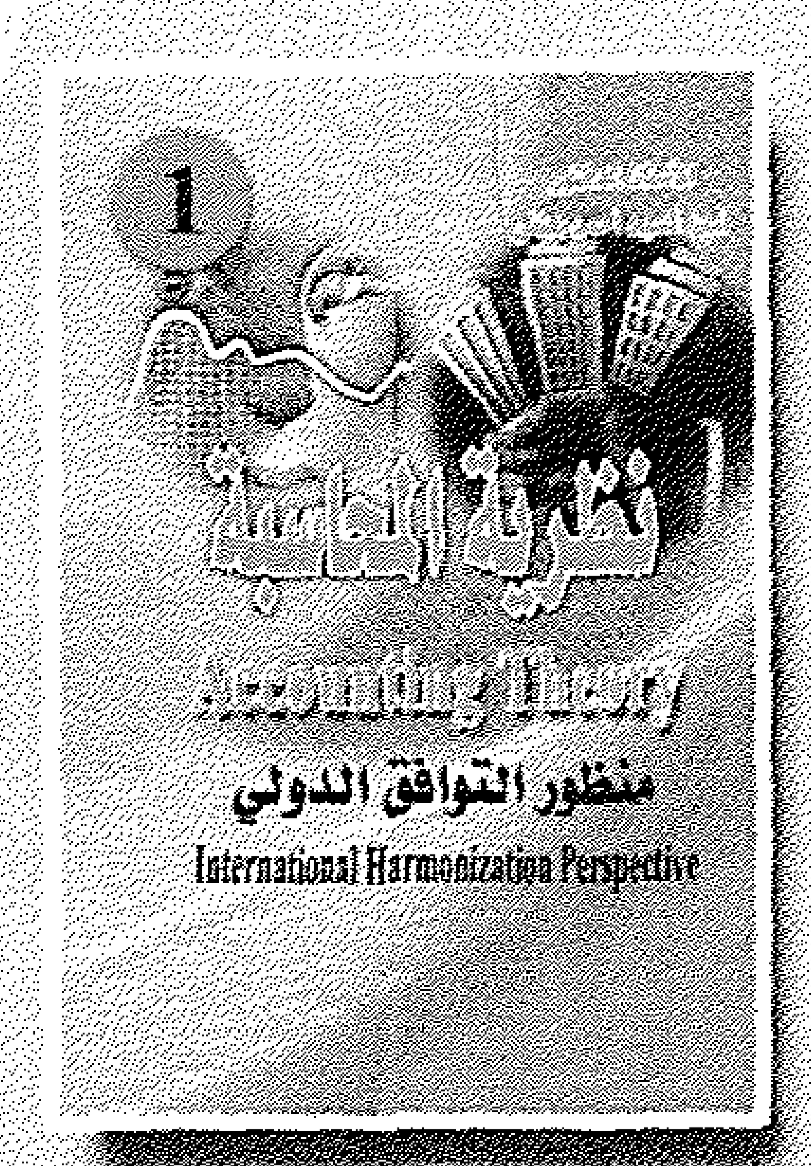
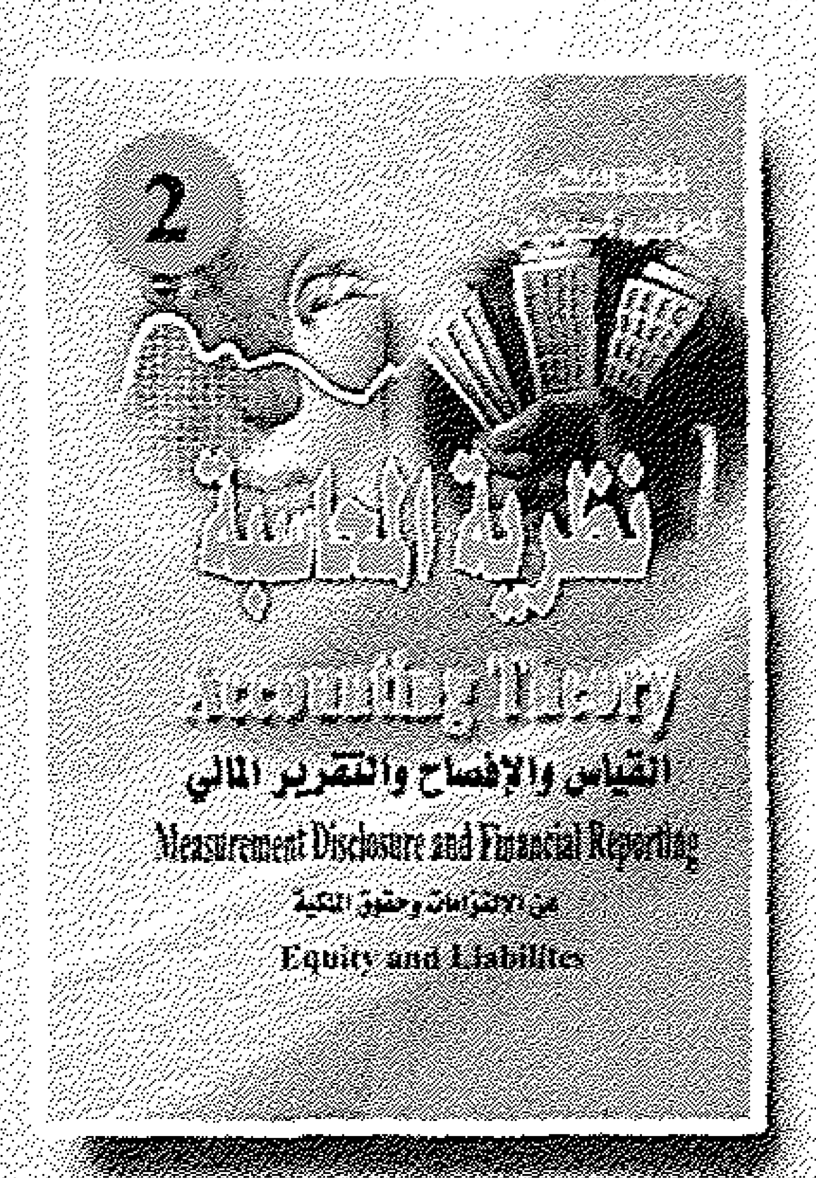
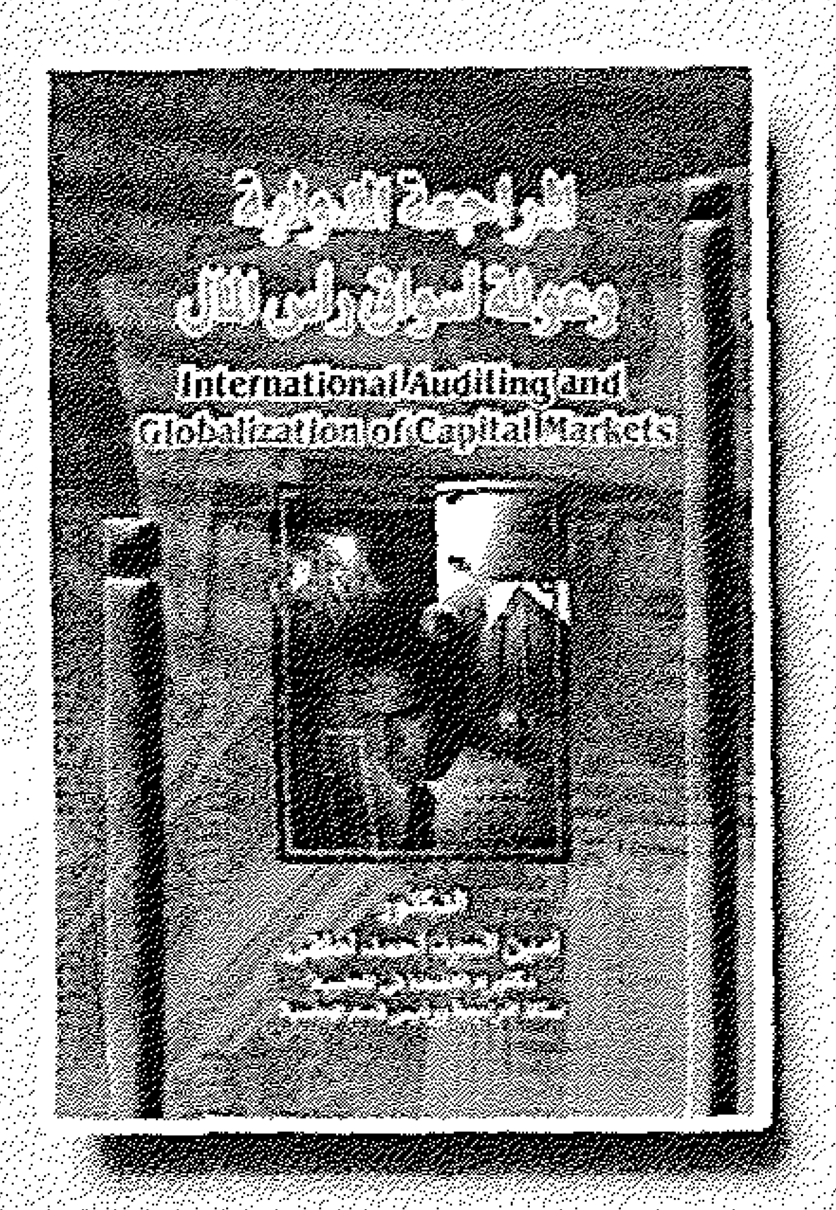
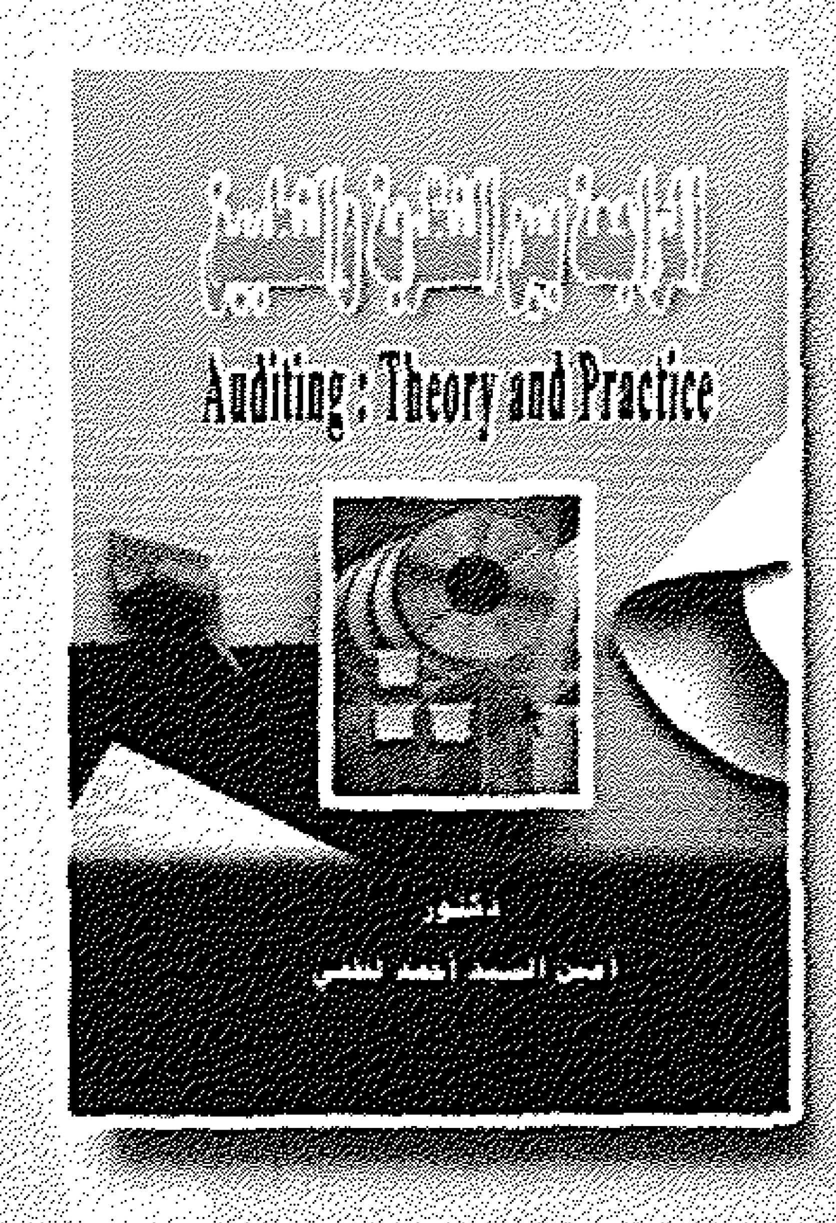
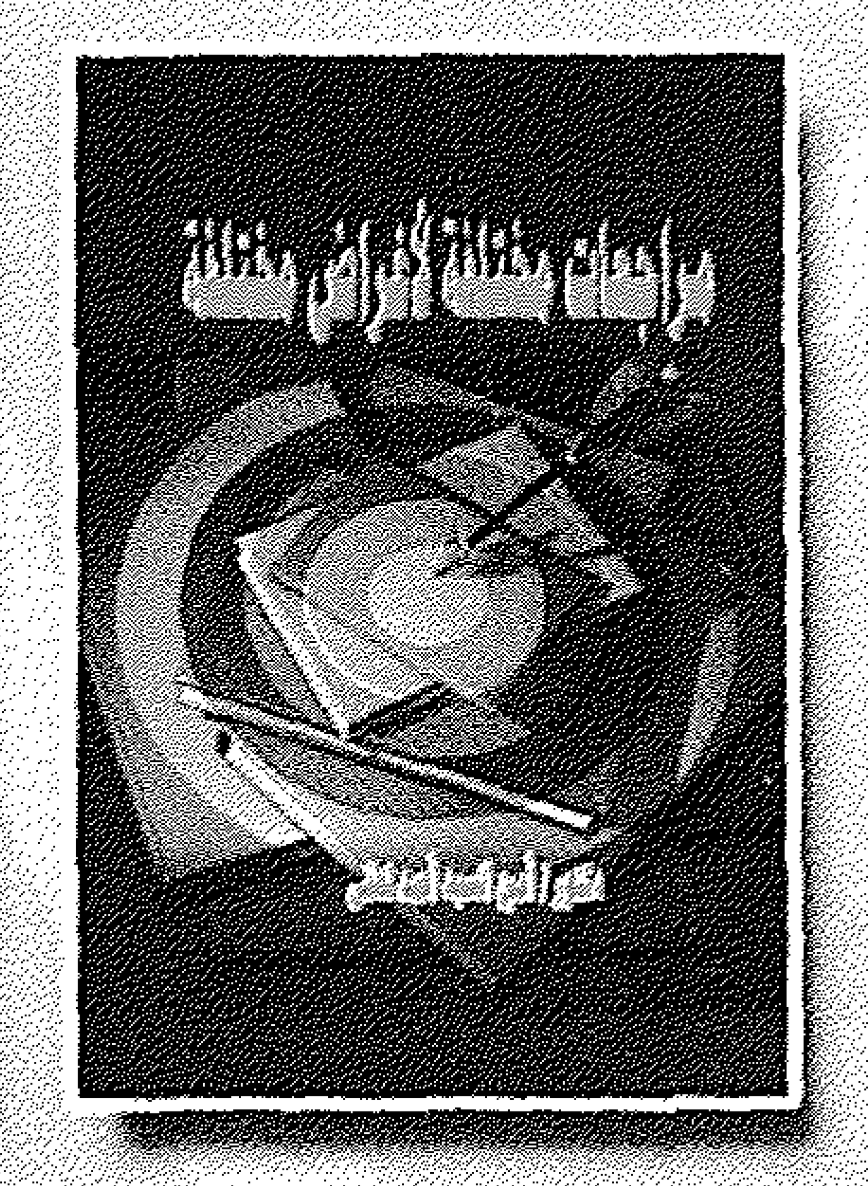
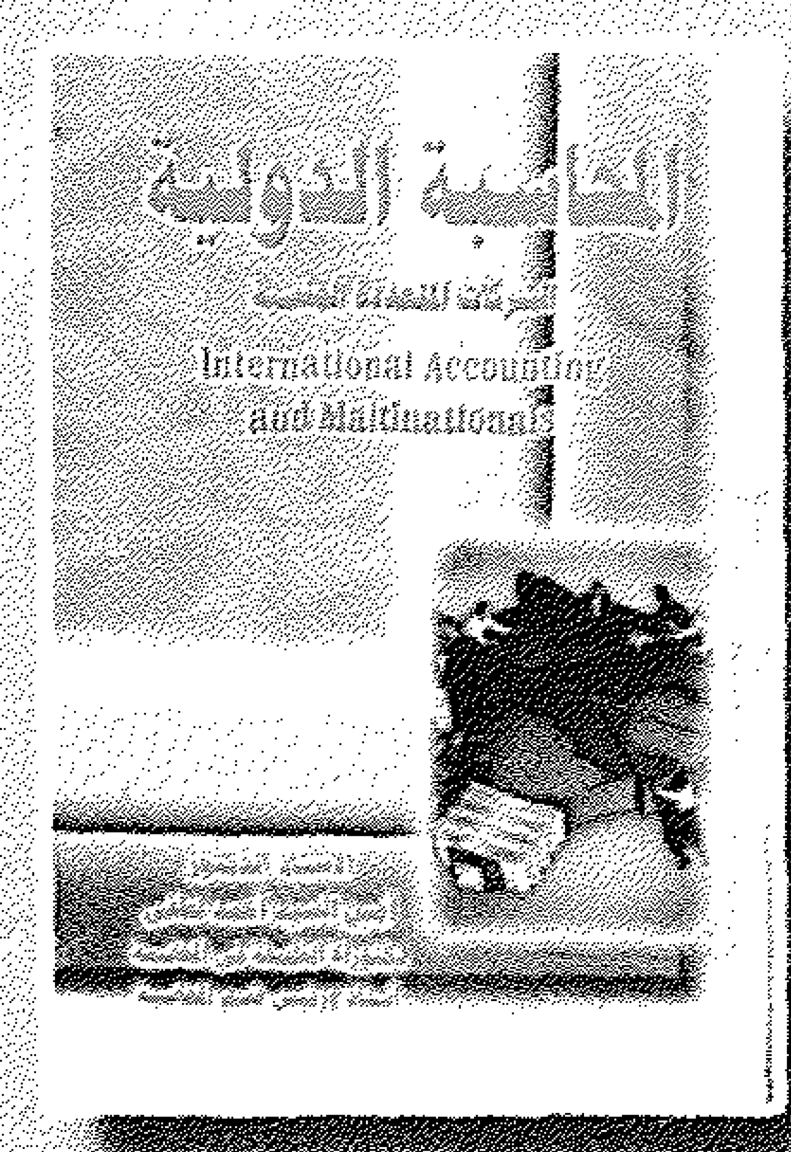
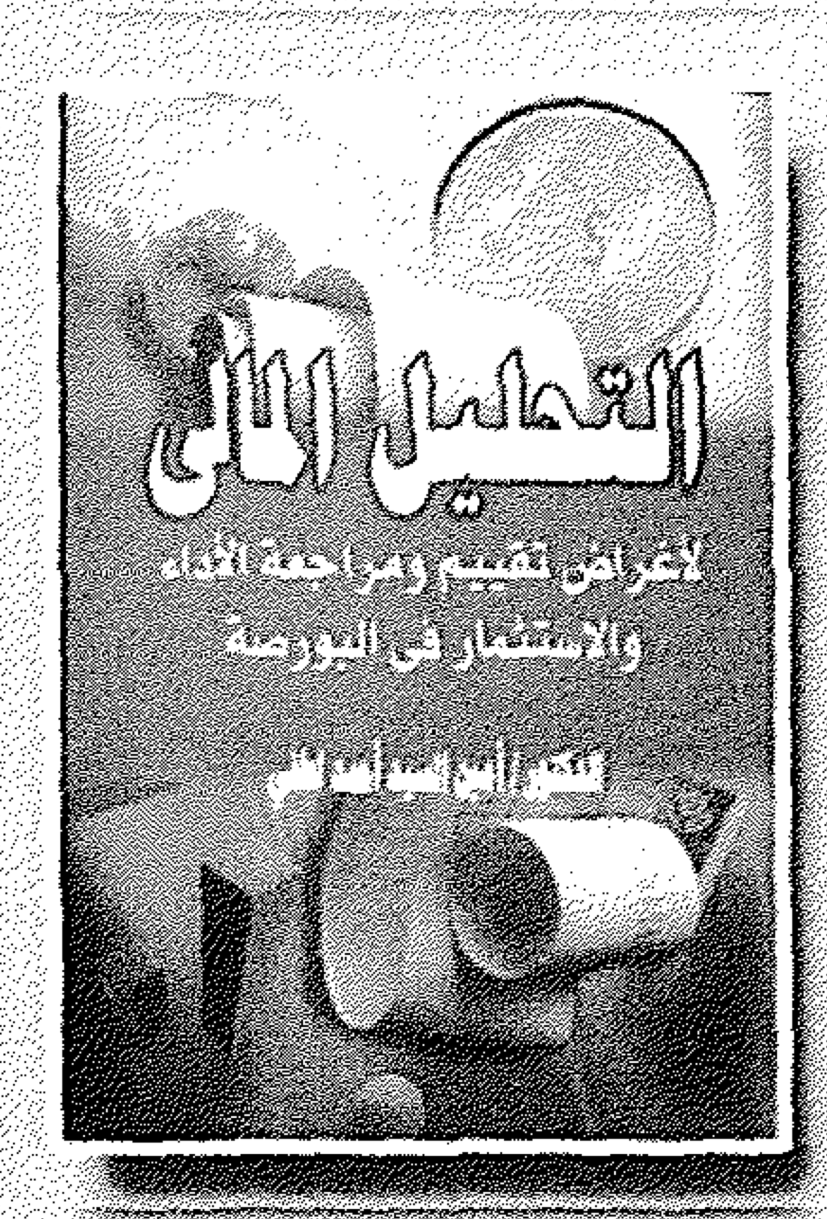
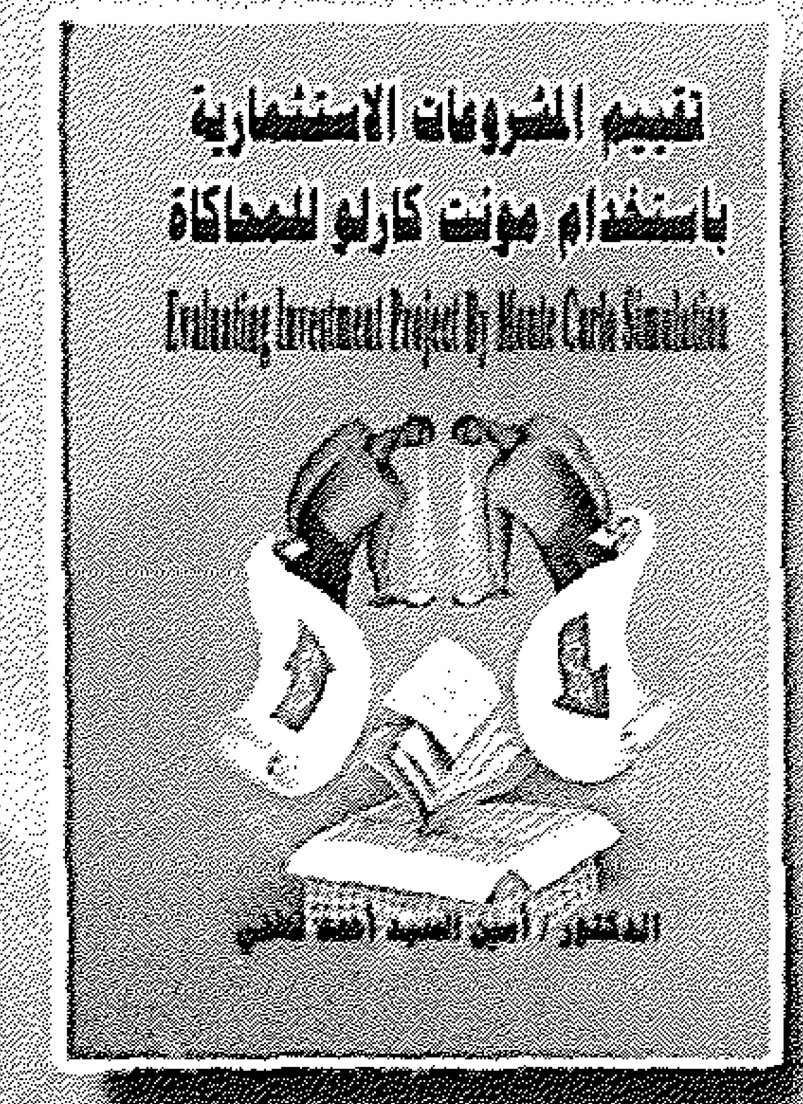
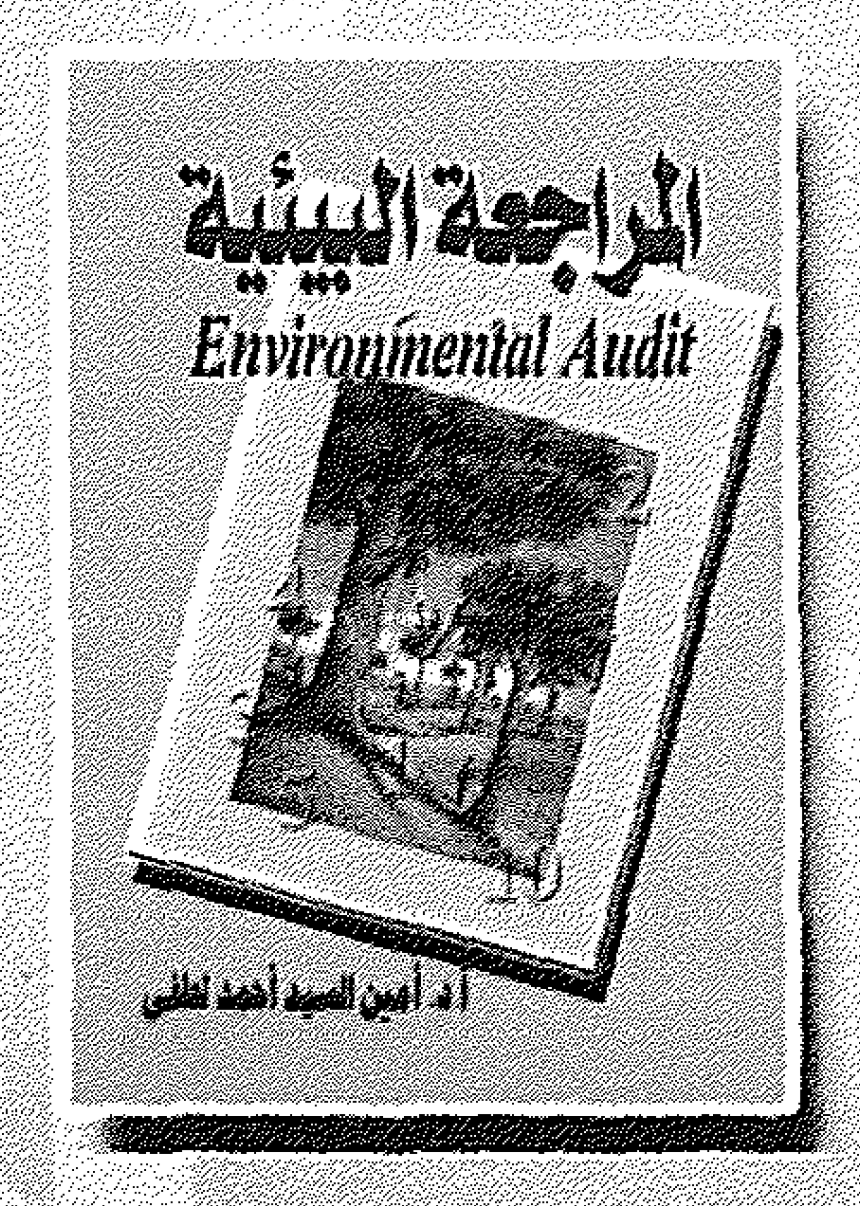
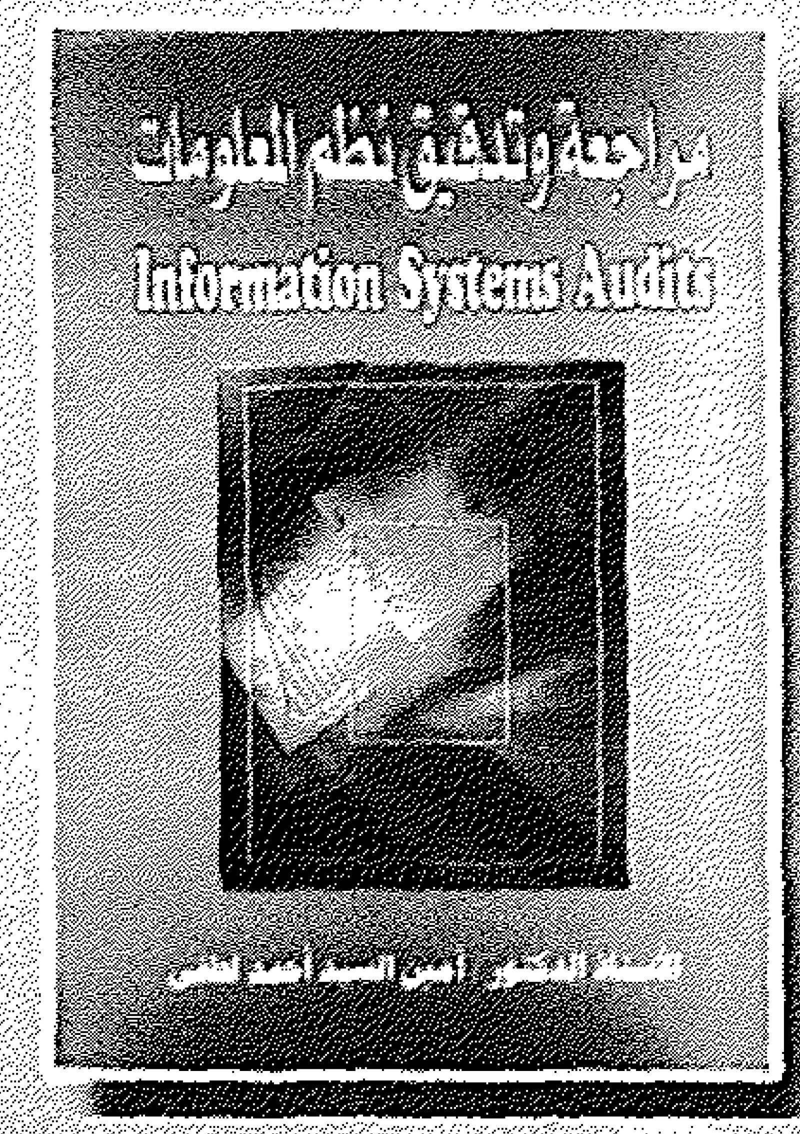
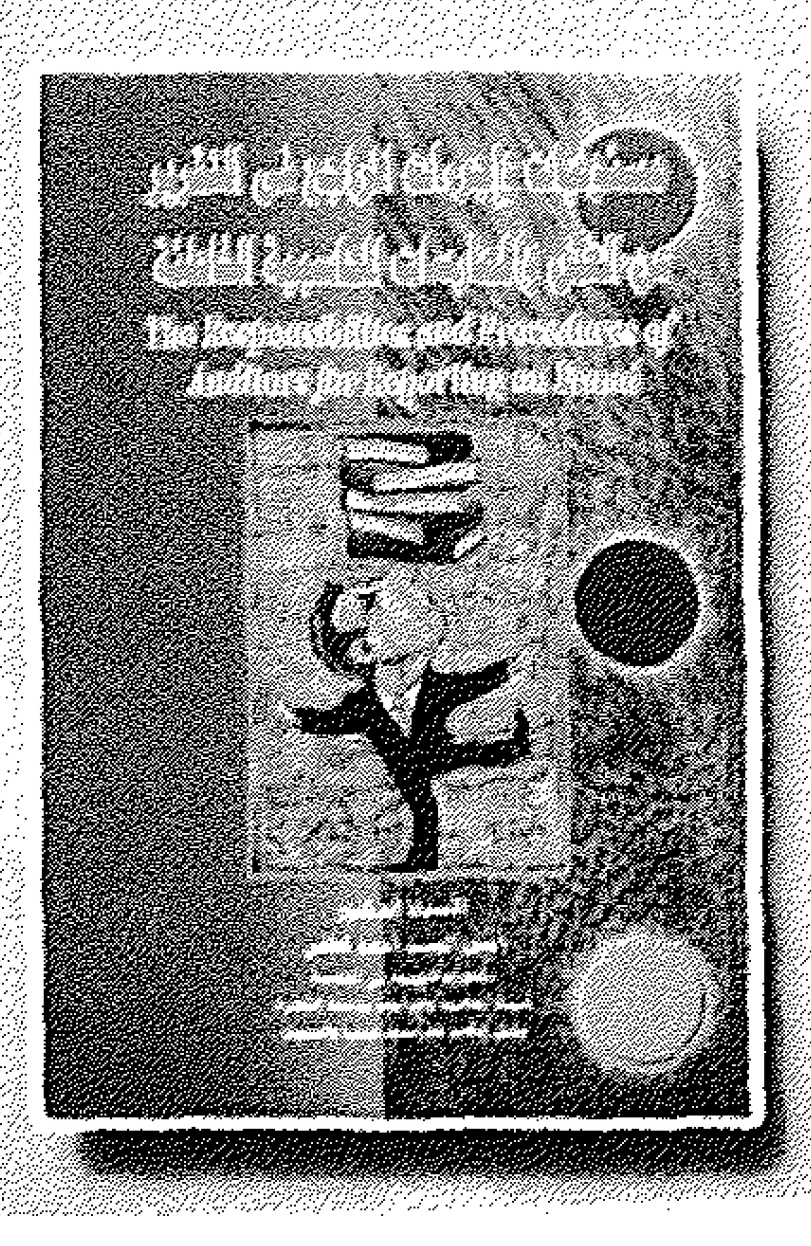

المحاسبة في
شركات السمسرة
في الأوراق المالية
Accounting Of Securities
Brokerage Companies
دكتور
أمين السيد أحمد لطفي


الدكتور
أمين السيد أحمد لطفي
المراجعة
وخدمات التأكد
بعد قانون Sarbanes - Oxley
Auditing and Assurance Services
After Sarbanes - Oxley Act


معايير
أخلاقيات
المحاسبين
المهنيين
دكتور


دراسات متقدمة
في
المراجعة وخدمات التأكد
Auditing and Assurance Services
الدكتور
أمين السيد أحمد لطفي


المحاسبة والتحليل المالي
في الفنادق



التطورات الحديثة في المراجعة
Modern Developments of Auditing

دراسة جدوى المشروعات الاستثمارية
The Feasibility Study Of Capital Projects

Profit Planning by Corporate Simulation Models

إدارة الأعمال
باستخدام معلومات المحاسبة
Managing Business
Based Accounting Information

1
نظرية المحاسبة
Accounting Theory
منظور التوافق الدولي
International Harmonization Perspective

2
نظرية المحاسبة
Accounting Theory
القياس والإفصاح والتقرير المالي
Measurement Disclosure and Financial Reporting
عن الالتزامات وحقوق الملكية
Equity and Liabilites

المراجعة الدولية
وعولمة أسواق رأس المال
International Auditing and
Globalization of Capital Markets

المراجعة بين النظرية والتطبيق
Auditing : Theory and Practice
دكتور
أمين السيد أحمد لطفي

مراجعات مختلفة لأغراض مختلفة

المحاسبة الدولية
International Accounting
and Multinationals

التحليل المالى
لأغراض تقييم ومراجعة الأداء
والاستثمار فى البورصة
الدكتور / أمين السيد أحمد لطفي

تقييم المشروعات الاستثمارية
باستخدام مونت كارلو للمحاكاة
Evaluating Investment Project By Monte Carlo Simulation
الدكتور / أمين السيد أحمد لطفي

المراجعة البيئية
Environmental Audit
أ.د. أمين السيد أحمد لطفي

مراجعة وتدقيق نظم المعلومات
Information Systems Audits
الأستاذ الدكتور / أمين السيد أحمد لطفي




الأستاذ الدكتور/ أمين السيد أحمد لطفي

نائب رئيس جامعة بني سويف للدراسات العليا

التدرج العلمي :

- حاصل على بكالوريوس التجارة - شعبة المحاسبة - كلية التجارة - جامعة القاهرة عام 1978 .
- حاصل علي ماجيستير المحاسبة من كلية التجارة - جامعة القاهرة عام 1986 .
- حاصل على دكتوراه الفلسفة فى المحاسبة من كلية التجارة - جامعة القاهرة عام 1989 .

التدرج الوظيفي :

معيد بقسم المحاسبة بكلية التجارة بني سويف - جامعة القاهرة 1986/12/31 الى 1986/1/30

مدرس مساعد بقسم المحاسبة بكلية التجارة - بني سويف - جامعة القاهرة 1986/1/30 الى 1989/11/28

مدرس بقسم المحاسبة بكلية التجارة بني سويف - جامعة القاهرة 1989/11/29 الى 1994/4/26

أستاذ مساعد بقسم المحاسبة بكلية التجارة بني سويف - جامعة القاهرة 1994/4/27 .

أستاذ بقسم المحاسبة بكلية التجارة بني سويف - جامعة القاهرة 2001/3/28 .

رئيس تحرير مجلة الدراسات المالية والتجارية بالكلية .

رئيس مجلة قسم المحاسبة .

الجمعيات العلمية :

رئيس مجلس إدارة جمعية الاستشارات المصرية وعضو جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية ، زميل جمعية الضرائب المصرية و عضو الجمعية المصرية للأوراق المالية ، زميل جمعية المالية العامة والضرائب وعضو مجلس المحاسبين والمراجعين العرب .

الأبحاث العلمية والمؤلفات :

للمؤلف أكثر من تسعه عشر بحث علمي كما له أكثر من خمسون مؤلف منهم علي سبيل المثال :

المراجعة المتقدمة - الضريبة على ارباح شركات الاستثمار - المحاسبة عن ضرائب المبيعات بين النظرية والتطبيق المراجعة فى ضوء المعايير الدولية - المعايير الدولية للمراجعة وإيضاحات تطبيقاتها - مراجعة القوائم المالية والتحليل المالي الأساسي للاستثمار فى الأوراق المالية - الأصول المنهجية الحديثة لدراسات الجدوي المالية للإستثمار

هذا المرجع :



- مقدمة عن شركات الأشخاص ومشاكلها المحاسبية .
- تصفية شركات الأشخاص .
- المحاسبة عن إنقضاء شركة الأشخاص بتحويلها الى شركة مساهمة أو اندماجها فى شركة أخرى..

الدار الجامعية

٨٤ شارع زكريا غنيم

الابراهيمية - الاسكندرية ج.م.ع

ت/فاكس : ٥٩٠٧٤٦٦ - ٥٩١٧٨٨٢/ ٠٣/ ٢٠+